

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse instituut
Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Karli Kütt

**EUROOPA LIIDU KÄIBEMAKSUDIREKTIIVIS SÄTESTATUD DIGITAALSELT
OSUTATAVATE TEENUSTE KÄIBEMAKSUGA MAKSUSTAMISE
REGULATSIOONI VASTAVUS OECD RAAMTINGIMUSTELE**

Magistritöö

Juhendajad
Villy Lopman, LL.M
dots Lasse Lehis

Tartu
2014

Sisukord

SISSEJUHATUS	5
1. DIGITAALSELT OSUTATAVATE TEENUSTE KÄIVE.....	10
1.1. Digitaalselt osutatavad teenused käibemaksu objektina.....	10
1.1.1. Elektrooniline kaubandus.....	10
1.1.2. Digitaalselt osutatavate teenuste klassifikatsioon	12
1.1.3. Digitaalselt osutatavate teenuste klassifitseerimise probleemid	14
1.1.4. Käibemaksuga maksustatavad teenused.....	19
1.1.5. Segakäive	22
1.1.6. Kaupade ja teenuste käibe eristamine	24
1.2. Maksukohustuslane digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamisel...	25
1.2.1. Maksukohustuslane ja maksukohustuslase registreerimiskohustus	25
1.2.2. Ettevõtluse mõiste	28
1.2.3. Maksukohustuslase püsiv tegevuskoht.....	29
1.3. Maksumäärad ja maksuvabastused	32
1.3.1. Harilik maksumäär	32
1.3.2. Vähendatud maksumäärad	33
1.3.3. Maksuvabastused	34
2. DIGITAALSELT OSUTATAVATE TEENUSTE KÄIBE TEKKIMISE KOHA MÄÄRAMINE	35
2.1. Käibe tekkimise koha üldprintsüübid	35
2.1.1. Sihtkohamaa printsüüp.....	35
2.1.2. Lähtekohamaa printsüüp	36
2.1.3. Kasu printsüüp	37
2.1.4. Tegelik kasutamise ja kasu saamise printsüüp.....	37
2.2. OECD juhised piiriüleste digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha määramiseks	39
2.2.1. Sissejuhatavad märkused.....	39
2.2.2. Teises riigis asuvale ettevõtjale (B2B) osutatud digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koht	41
2.2.3. Teises riigis asuvale tarbijale (B2C) osutatud digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koht	43
2.3. Euroopa Liidu regulatsioon digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha määramiseks	45

2.3.1. Digitaalselt osutatavate teenuste maksustamine lähtuvalt sihtkohamaa printsiibist	45
2.3.2. Käibemaksu väike kontaktpunkt	48
2.3.3. Digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha regulatsioon kuni 31.12.2014.....	50
2.3.4. Digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha regulatsioon alates 01.01.2015.....	52
2.3.5. Teenuse saaja isiku määramise eeldused	54
2.3.6. Maksukohustuslasest teenuse saaja asukoha määramise eeldused	56
2.3.7. Mittemaksukohustuslasest teenuse saaja asukoha määramise eeldused	57
3. DIGITAALSELT OSUTATAVATE TEENUSTE MAKSUSTAMISE ALUSPÕHIMÕTTED	60
3.1. OECD digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise aluspõhimõtted.....	60
3.1.1. Ottawa digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise raamtingimused	60
3.1.2. Neutraalsuse printsiip	62
3.1.3. Efektiivsuse printsiip.....	65
3.1.4. Õiguskindluse ja lihtsuse printsiip	66
3.1.5. Tõhususe ja õigluse printsiip.....	68
3.1.6. Paindlikkuse printsiip.....	69
3.2. Euroopa Liidu digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksu regulatsiooni vastavus OECD digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise aluspõhimõtetele.....	70
3.2.1. Sissejuhatavad märkused.....	70
3.2.2. Euroopa Liidu digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha regulatsiooni vastavus Ottawa digitaalselt osutatavate teenuste raamtingimustele.....	71
3.2.3. Topeltemaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise võimalikkusest Euroopa Liidus	75
3.2.4. Maksumäärade ja maksumäärade tasemete ühtlustamine liikmesriikides	80
KOKKUVÕTE	86
COMPLIANCE OF THE REGULATION OF DIGITALLY SUPPLIED SERVICES IN THE EUROPEAN UNION VALUE ADDED TAX DIRECTIVE WITH THE OECD TAXATION FRAMEWORK CONDITIONS.....	92
KASUTATUD KIRJANDUS	99
KASUTATUD ÕIGUSAKTID	103
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA	104

LISA 1. Elektrooniliselt osutatavate teenuste nimekiri	106
LISA 2. Kaupade ja teenuste nimekiri, mida ei loeta elektrooniliselt osutatavateks teenusteks	109
LISA 3. Telekommunikatsiooniteenuste nimekiri	110
LISA 4. Raadio- ja televisiooniringhäälinguteenuste nimekiri	111
LISA 5. Mittemaksukohustuslasest teenuse saaja asukoha määramise eeldused.....	112

SISSEJUHATUS

Üleilmastumine ja tehnoloogia areng ühelt poolt ning Euroopa Liidu siseturu väljaarendamine ja õiguslike piirangute vähendamine teiselt poolt on 21. sajandil kaasa toonud teenuste osutamise mahu ja struktuuri olulisi muutusi. Järjest rohkem osutatakse teenuseid Interneti ja mobiilivõrkude vahendusel ilma pakkuja ja kliendi üheaegse füüsilise kohalolekuta, kusjuures Euroopa Komisjoni statistikaameti¹ andmetel kasutab umbes 60% Euroopa Liidu Internetikasutajatest elektroonilise kaubanduse võimalusi. E-poodide kasutajate arv on viimase viie aasta jooksul Euroopa Liidus kahekordistunud ning 2012. aastal ületas Euroopa Liidu tarbijatele osutatud digitaalsete teenuste käive 300 miljardi euro piiri². Prognooside kohaselt ületab 2014. aastal elektroonilise kaubanduse toodetav käive maailmas 1 000 triljoni euro taseme³.

Elektroonilise kaubanduse märgatav kasv on toonud kaasa paradigma vahetuse tarbimise maksustamisel – tarbijate suur liikuvus on sundinud riike täpsustama käibe tekkimise koha reeglistikku. Üksnes selge ja täpne digitaalsete teenuste käibe tekkimise regulatsioon tagab riikidele vajaliku tulubaasi, kuna elektroonilise kaubanduse maksustamata jätmine tooks kaasa laastava tagajärje nii riikide majandusele kui ka maksu- ja sotsiaalpoliitikale.

Piiriülene kaubandus, tehnoloogia areng ja rahvusvahelise kaubanduse kasv on oluliselt mõjutanud riigi võimalust tarbimist maksustada. Käibemaks peaks aga hõlmama kõiki kaupu ja teenuseid kõikidel müügitasanditel ning kõik tarbimise vormid tuleb maksustada ühetaoliselt, mõjutamata seejuures inimeste tarbimisharjumusi. Säilitamaks käibemaksu neutraalsust, peab riikide maksusüsteem rajanema kõikehõlmaval maksubaasil, ühtsel maksumääral ja sisaldama minimaalselt erandeid.

Kuivõrd käibemaks on tarbimismaks, siis peaks maksustamisõigus olema just sellel jurisdiktsioonil, kus toimub tarbimine. Eriti oluline on seega käibe tekkimise koha määramine piiriüleste tehingute puhul, mil tarbimise maksustamine väljub ühest jurisdiktsioonist. Selleks, et määrata maksustamisõigust omav jurisdiktsioon, on vaja käibe tekkimise koha reegleid,

¹ Ecommerce Europe. Eurostat Releases Figures on Online Shopping in Europe. Available: <http://www.ecommerce-europe.eu/news/2013/10/eurostat-releases-figures-on-online-shopping-in-europe>, 01.05.2014.

² Ecommerce Europe. Facts and Figures. Available: <https://www.ecommerce-europe.eu/facts-figures/>, 01.05.2014.

³ eMarketer. Global B2C Ecommerce Sales to Hit \$1.5 Trillion This Year Driven by Growth in Emerging Markets. Available: <http://www.emarketer.com/Article/Global-B2C-Ecommerce-Sales-Hit-15-Trillion-This-Year-Driven-by-Growth-Emerging-Markets/1010575>, 01.05.2014.

mis lahendaksid võimalikud konfliktid riikide vahel ning hoiaksid ära tarbimise topeltemaksustamist või tahtmatut mittemaksustamist. Kaubanduse rahvusvahelistumine eeldab aga riikidevahelist koostööd tehingute maksustamisel ning käibe tekkimise koha määramisel. Seetõttu on elektrooniline kaubandus kui rahvusvaheline kaubandus loonud sobiva konteksti, milles uurida rahvusvahelise tarbimise maksustamise põhimõtteid ja regulatsiooni.

Täpse tarbimiskoha määramine ei ole aga lihtne ülesanne, mistõttu kasutavad enamik maksusüsteeme lihtsustatud eeldusi käibe tekkimise koha määramiseks. Kui materiaalsete kaupade puhul hõlbustavad tarbimiskoha määramist tolliprotseduurid, siis digitaalselt osutatavaid teenuseid saab hetkeliselt osutada üle kogu maailma, riigipiiridest lähtumata. Seetõttu on praktikas tekkinud raskusi eelkõige digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha määramisega. Erinevad äriühingud ja rahvusvahelised huvigrupid peavad käibe tekkimise koha erinevat regulatsiooni ning digitaalselt osutatavate teenuste erinevat klassifikatsiooni just peamiseks topeltemaksustamise ning tahtmatu mittemaksustamise põhjuseks⁴. Käibe topeltemaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise ärahoidmiseks on äärmiselt oluline uurida Euroopa Liidus kehtivat digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha regulatsiooni ning selle vastavust rahvusvahelistele printsiipidele. Üksnes rahvusvahelistele printsiipidele vastav Euroopa Liidu regulatsioon suudab tagada maailma ühe suurima majandusliidu konkurentsivõimelisuse.

Teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade korrektne kohaldamine sõltub peamiselt kliendi maksukohustuslase või mittemaksukohustuslase staatusest ning sellest, milline on tema seisund tehingus. Seetõttu analüüsitakse käesolevas töös mitmeid käibemaksueeskirjade ühetaolise kohaldamisega seotud mõisteid, nagu maksukohustuslase ettevõtte asukoht, püsiv tegevuskoht, isiku alaline elu- või asukoht ja peamine elukoht. Kuna Euroopa Liidu aluslepingute ning õigusaktide tõlgendamise ainuõigus on Euroopa Liidu Kohtul, uuritakse määratlemata õigusmõistete sisustamisel eelkõige Euroopa Liidu Kohtu asjakohast praktikat.

Struktuurse käsitlemise huvides loetakse käesolevas töös digitaalselt osutatavateks teenusteks telekommunikatsiooniteenuseid, ringhäälinguteenuseid, elektroonilisi teenuseid ja muid traditsioonilisi teenuseid, mida osutatakse elektrooniliselt.

⁴ Report on the Outcome of the Consultation on “Introduction of a Mechanism for Eliminating Double Imposition of VAT in Individual Cases“, TAXUD/C1/EWS/mav D(2007) 15925. Brussels 2007.

Enamik maailma riike lähtuvad digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamisel sihtkohamaa printsiibist. Euroopa Liit juhindub 2015. aastani aga üheaegselt sihtkohamaa ja lähtekohamaa printsiibist. Kui üldjuhul asub käibe tekkimise koht liikmesriigis, kus tarbimine toimub (sihtkohamaa printsiip), siis 2015. aastani maksustatakse teise riigi eratarbijale osutatud teenused teenuse osutaja jurisdiktsioonis (lähtekohamaa printsiip). Selline maksuregulatsioon toobki just kaasa sagedase topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise riski ning ei taga tarbimise neutraalset maksustamist.

Kuna elektroonilise kaubanduse maksustamine saab toimida üksnes rahvusvaheliste kokkulepete alusel, on digitaalselt osutatavate teenuste ning elektroonilise kaubanduse maksustamisega kaasnevate probleemide lahendamiseks vajalik rahvusvaheline konsensus. 1998. aasta Ottawa konverentsil „*A Borderless World: Realizing the Potential of Electronic Commerce*“ leppisid Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD ehk *Organization for Economic Co-operation and Development*) liikmesriigid kokku elektroonilise kaubanduse maksustamise aluspõhimõtetes⁵ (edaspidi: *Ottawa raamtingimused*). Kuigi organisatsioonil ei ole seadusandlikku jõudu, on OECD konsensuskokkuleppel põhinevad üldpõhimõtted oluliseks allikaks rahvusvahelise digitaalselt osutatavate teenuste ühetaolise ja neutraalse käibemaksuga maksustamise kujundamiseks.

Eelduslikult suureneb digitaalselt osutatavate teenuste tarbimine ja tarbijate liikuvus tulevikus märgatavalt - seetõttu suurenevad ka teenuse tarbimiskoha kindlakstegemisega seotud kulud. Kõrged kulud teenuseosutajatele tõstavad omakorda teenuse hinda, mistõttu suureneb maksude tasumisest vältimise tõenäosus ja väheneb riigikassase laekuv tulu. Selleks, et vähendada maksumaksja kulutusi digitaalsete teenuse käibemaksu arvestamisel ja tasumisel, on OECD Rahanduskomitee⁶ alustanud rahvusvaheliste tehingute käibemaksuga maksustamise juhendi⁷ väljatöötamist. Magistritöö kirjutamise hetkeks on OECD välja andnud juhendi nelja osa eelnõud, mis on läbinud ka rahvusvahelised konsultatsioonid.

Sellest tulenevalt ongi käesoleva magistritöö eesmärk analüüsida Euroopa Liidu digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksu regulatsiooni vastavust rahvusvaheliselt kokku lepitud

⁵ OECD: Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, „*A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*“.

⁶ Inglise keeles: *OECD Committee on Fiscal Affairs*.

⁷ OECD Committee on Fiscal Affairs. OECD International VAT/GST Guidelines. Draft Consolidated Version. February 2013. Available: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/ConsolidatedGuidelines20130131.pdf>, 01.05.2014.

OECD elektroonilise kaubanduse maksustamise aluspõhimõtetele. Kuivõrd käibemaks on Euroopa Liidus harmoniseeritud, peavad liikmesriikide õigusaktid vastama Euroopa Liidu regulatsioonile ning liimesriikide kohtud lähtuma direktiivikonformsest tõlgendamisest. Ka Riigikohus on andnud 16.06.2010 lahendis nr 3-3-1-36-10⁸ juhised olukorraks, kui Eesti käibemaksuseadus ei ole Euroopa Liidu direktiividega kooskõlas - sel juhul võib tekkida olukord, kus käibemaksuseaduse⁹ asemel otsekohaldatakse direktiivi. Seetõttu ei uurita käesolevas töös eraldiseisvalt Eesti käibemaksuseaduse kooskõla rahvusvaheliste digitaalselt osutatavate teenuste maksustamisprintsiipidega, vaid analüüsitakse Euroopa Liidu käibemaksuregulatsiooni vastavust Ottawa raamtingimustele.

Eeltoodust lähtuvalt on käesoleva magistritöö hüpotees alternatiivne ning analüüsi tulemusel sedastav järeldus on üks kahest: (i) Euroopa Liidu käibemaksuregulatsioon on tervikuna Ottawa raamtingimustega kooskõlas; või (ii) Euroopa Liidu käibemaksuregulatsioon ei ole tervikuna Ottawa raamtingimustega kooskõlas¹⁰. Püstitatud hüpoteesist lähtuvalt võetakse analüüsi aluseks järgmine uurimisküsimus: Kas Euroopa Liidu digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksu regulatsioon vastab OECD digitaalselt osutatavate teenuste maksustamisprintsiipidele?

Üksnes rahvusvahelistel kokkulepetel põhinev Euroopa Liidu käibemaksu regulatsioon suudab tagada digitaalselt osutatavate teenuste neutraalse maksustamise ning hoida ära piiriülese kaubandusega kaasneva topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise ohu. Uurimishüpoteesi tõestamiseks on esmalt vaja kindlaks teha, kuidas klassifitseeritakse digitaalselt osutatavaid teenuseid Euroopa Liidus ning millised on ühenduses rakendatavad teenuse saaja asukoha määramise reeglid. Magistritöö praktilise väärtuse suurendamiseks ei piirduta töös üksnes Euroopa Liidu regulatsiooni vastavushinnanguga - kui selgub, et Euroopa Liidu digitaalselt osutatavate teenuste regulatsioon ei vasta rahvusvaheliselt aktsepteeritud raamtingimustele, tehakse töös asjakohased ettepanekud Euroopa Liidu regulatsiooni muutmiseks.

Topeltmaksustamise ja tahtmatu mittemaksustamise probleemi lahendamiseks on käesolev töö jaotatud kolmeks peatükiks. Magistritöö esimeses peatükis analüüsitakse digitaalselt osutatavate teenuste käivet ning sellega seotud mõisteid süstemaatilise tõlgendamise meetodi

⁸ RKHKo 3-3-1-36-10.

⁹ RT I 2003, 82, 554 ... RT I, 18.02.2014, 11.

¹⁰ Teadusliku kontrollitavuse huvides on kõrvale jäätud vahepealsed hüpoteesid, mis rajaneksid Euroopa Liidu käibemaksuregulatsiooni osalisel vastavusel Ottawa digitaalsete teenuste maksustamise raamtingimustega.

abil. Teises peatükis uuritakse OECD juhiseid ja Euroopa Liidu regulatsiooni ning selle arengut digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha määramiseks, kusjuures eristatakse nii teises riigis asuvale ettevõtjale (B2B) kui tarbijale (B2C) osutatud digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise kohta. Töö kolmandas peatükis analüüsitakse OECD digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise aluspõhimõtteid ning Euroopa Liidu käibemaksuregulatsiooni vastavust nimetatud printsiipidele. Ühtlasi analüüsitakse töö viimases peatükis tegureid, mis võivad kaasa tuua digitaalselt osutatavate teenuste topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise Euroopa Liidus ning pakutakse välja võimalusi Euroopa Liidu digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksu regulatsiooni muutmiseks.

Püstitatud eesmärkide saavutamises on rakendanud võrdlev-süsteemset ja analüütilist uurimismeetodit. Töö põhiallikateks on Euroopa Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ¹¹, selle rakendusmäärused ja Euroopa Liidu Kohtu praktika, samuti OECD 1998. aasta Ottawa digitaalsete teenuste maksustamise raamtingimused. Töö teisesteks allikateks on käibemaksudirektiivi ja selle rakendamismääruste ning Ottawa raamtingimuste kohta käiv kirjandus. Kuivõrd paljude digitaalselt osutatavate teenuste maksustamisega seotud probleemide lahendus peitub käibemaksudirektiivi tõlgendamises, mille ainuõigus on Euroopa Liidu Kohtul (Euroopa Liidu Toimimise Leping¹², artikkel 267), uuritakse käesoleva töö eesmärkide saavutamiseks Euroopa Liidu Kohtu asjakohast praktikat. Analüüsi muudab keeruliseks aga probleemi uudsus ning vähese erialakirjanduse olemasolu kehtiva käibemaksuregulatsiooni kohta. Kuivõrd üleminek digitaalselt osutatavate teenuste sihtkohamaa printsiibist lähtuvale maksustamisele jõustub Euroopa Liidus alles 01.01.2015, puudub teenuse saaja isiku ja asukoha määramise eelduste kohta ka asjakohane rakenduspraktika. Käesoleva töö autori hinnangul võib praktikas põhilisi probleeme tekitada aga just eelnimetatu.

¹¹ Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiiv nr 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – ELT L 347, 11.12.2006, lk 1 - 118; edaspidi: *käibemaksudirektiiv*.

¹² Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioon. - ELT C 326, 26.10.2012, lk 47 - 390.

1. DIGITAALSELT OSUTATAVATE TEENUSTE KÄIVE

1.1. Digitaalselt osutatavad teenused käibemaksu objektina

1.1.1. Elektrooniline kaubandus

Elektrooniline kaubandus on lai mõiste, mis hõlmab elektrooniliste sidevahendite abil sõlmitud äritehinguid. Sageli kitsendatakse elektroonilist kaubandust üksnes selliste tehingute jaoks, mis viiakse läbi arvutiside vahendusel, kuid erinevad tehnilised lahendused üksnes laiendavad elektroonilise kaubanduse kohaldamisala¹³. Mõiste katab nii e-kaubanduse kui ka m-kaubanduse¹⁴, kusjuures m-kaubanduse all mõistetakse mobiilse side vahendite abil teostatavaid digitaalseid tarneid.

Elektroonilisel teel teostatavad äritehingud võivad hõlmata nii immateriaalselt kui materiaalselt vara ning teisi infoallikaid. Klassikalisest kaubandusest eristab elektroonilist kaubandust üksnes tehingute tegemine üle elektroonilise meediumi. Elektroonilised infokanalid lihtsustavad ja kiirendavad äriprotsesse nende igas staadiumis – kaupade ja teenuste tootmine ja tarne ei vaja enam osapoolte füüsilist kohalolu.

Elektrooniline kaubandus ei ole pelgalt uus tehnoloogiaplattform – see on ärimudel, mis on üles ehitatud info- ja kommunikatsioonitehnoloogiate kasutamisele igas kaupade ja teenuste tarneahela lülis¹⁵. Kuigi mõiste hõlmab nii kaupade kui ka teenuste müüki, käsitletakse käesolevas töös üksnes elektrooniliselt osutatavaid teenuseid (kaupade ja teenuste digitaalne tarne). Käsitus traditsiooniliste kaupade tarnest, mille ostuprotsess viiakse läbi elektroonilisel teel, väljub käesoleva töö raamest.

Elektrooniline kaubandus on piiriülene ja reaalses kaubandus, mis tavaliselt koosneb mitmetest erinevatest tehingutest, mis üldises käsitluses jagatakse kolmeks: (i) ostueelne staadium, mis hõlmab nii toodete ja teenuste reklaami kui ka informatsiooni kogumist ja otsimist; (ii) ostustaadium, mis hõlmab ostuprotsessi ja makse tegemist ning (iii) kauba või

¹³ Nt Report of the Electronic expert Group to the Attorney General (Australia), Electronic Commerce: Building the Legal Framework 1998, Available: <http://www.law.gov.au/aghome/advisory/ecag/single.htm>, 20.04.2014.

¹⁴ Rendahl, P. Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. A Comparative Study of Double Taxation and Unintentional Non-Taxation of B2C E-Commerce. JIBS Dissertation Series No. 052 2008, p 35.

¹⁵ Basu, S. Global Perspectives on E-commerce Taxation Law. Hampshire: Ashgate Publishing Limited 2007, p 16.

teenuse kohaletoimetamise staadium¹⁶. Sisuliselt on võimalik igat tüüpi kaupa ja teenuseid turustada eeltoodud skeemi alusel. Probleeme võiks tekkida üksnes elektroonilise kaubanduse kitsa definitsiooni kasutamisel, mis nõuab lõpptoodete digitaalset edastamist.

Kuna elektrooniline kaubandus võimaldab mitmeid kaupu ja teenuseid, mida on seni osutatud materiaalsel kujul, edastada digitaalselt, on see kaasa toonud ärimudelite muutuse. Kui varasemalt takistas piiriüleste tehingute kallis hind selliste tehingute laialdast levikut, siis 21. sajandi infoühiskonnas on muutunud tavaliseks klientide teenindamine distantstilt ja riigipiire tundmata. On selge, et Internet ja elektrooniline kaubandus kasvavad sedavõrd kiiresti, et sageli on raske ennustada, kui palju kasutajaid on korraga arvutivõrgus ja millist käivet elektroonilise kaubanduse abil luuakse. Seetõttu peab elektroonilist kaubandust reguleeriv õigusraamistik arvestama erinevate ühiskonnagruppide huvidega.

Elektrooniline kaubandus toimib kaugside vahendusel elektroonilise sidevõrgu (inglise keeles *electronic communication network*) kaudu. Elektrooniline sidevõrk koosneb edastussüsteemidest ja vajaduse korral lülitus- ja marsruutimiseseadmetest ning muudest vahenditest, mis võimaldavad edastada signaale traadi, raadio teel, potilisel või muude elektromagnetiliste vahendite abil (Komisjoni 16. septembri 2002. aasta direktiiv 2002/77/EÜ¹⁷, art 1 1)). Tehnilisest vaatepunktist lähtuvalt on elektroonilise kaubanduse toimimiseks seega vajalik telekommunikatsiooniettevõtete, Internetiteenuse pakkujate ja riikliku andmesidevõrgu pakkuja üheaegne töö.

Kõikidele elektroonilisse sidevõrku ühenduvatele seadmetele antakse unikaalne IP-aadress, mis võimaldab seadmetel omavahel ühenduda. Tavakasutajal on ülemaailmsesse andmesidevõrku ühendumiseks vajalik kasutada Internetiteenuse pakkujate osutatavaid teenuseid. Seetõttu on elektroonilise kaubanduse toimimiseks ja digitaalsete teenuste osutamiseks igal juhul vajalik andmesidevõrgu toimimine ja sellega ühendumine.

Näiteks elektroonilise kaubandusega tegelev riigi A ettevõtja saab pakkuda riigi B klientidele tooteid ja teenuseid, omamata mingit füüsilist asukohta riigi B territooriumil. Samamoodi ei ole määrav, et äriühingu veebileht asuks füüsiliselt äriühingu registreerimisriigiga samal territooriumil. Veebilehe registreerimisel antakse sellele unikaalne aadress, mille kaudu saavad kasutajad veebilehte majutava serveriga ühendust võtta. See aga tähendab, et riigi

¹⁶ Basu, lk 19.

¹⁷ Komisjoni 16. septembri 2002. aasta direktiiv 2002/77/EÜ konkurentsi kohta elektrooniliste sidevõrkude ja -teenuste turgudel. - EÜT L 249, 17.09.2002, lk 21 – 26.

A ettevõtja võib oma veebilehte hoida ükskõik, millise jurisdiktsiooni territooriumil ning klientidel puudub üldjuhul ülevaade, millises jurisdiktsioonis asuva serveriga nad ühenduvad. Andmesidevõrgu ülesehitusest lähtuvalt ei ole selle kasutajatel võimalik teada, millist teed mööda signaal kliendi seadmest teenuse osutaja seadmeni liigub ja vastupidi. Praktiliselt aga ei ole ka vahet, kas signaal (st ka digitaalne teenus) liigub läbi ühe või mitme jurisdiktsiooni.

1.1.2. Digitaalselt osutatavate teenuste klassifikatsioon

Käesolevas töös käsitletakse digitaalselt osutatavate teenustena (edaspidi ka digitaalsed teenused) elektrooniliselt osutatavaid teenuseid, telekommunikatsiooniteenuseid, raadio- ja televisiooniringhäälinguteenuseid ja teisi traditsioonilisi teenuseid, mida osutatakse elektrooniliselt. Digitaalselt osutatavate teenuste täpne määratlemine mõjutab ka käibe tekkimise kohta ehk seda, millisel riigil on õigus käibe maksustada ja millise riigi kassasse maksusumma laekub. Seetõttu on oluline võimalikult täpselt määratleda digitaalselt osutatavaid teenused ning teha kindlaks, millised teenused kuuluvad maksustamisele.

Määramatus digitaalsete teenuste klassifitseerimisel mõjutab eelkõige just tarbijatele osutatud teenuste (B2C) käibemaksuga maksustamist. Mida suurem on ettevõtjate administratiivkoormus käibemaksu rakendamisel, seda suurem on aga ka majanduslik mõju osutatavatele teenustele – administratiivkoormus võib mõjutada teenuste hinnakujundust ja maksumust, kuna teenuste klassifitseerimisest sõltub ka rakendatav käibemaksumäär.

Käibemaksudirektiivi mõttes hõlmavad elektrooniliselt osutatavad teenused selliseid teenuseid, mida osutatakse Interneti või muu arvutivõrgu kaudu ning mille laadist tingituna osutatakse neid peamiselt automaatselt ja minimaalse inimsekkumisega ning mida infotehnoloogia abita osutada ei saaks (rakendusmääruse nr 282/2011¹⁸ artikkel 7 (1)). Käibemaksudirektiivi on koondanud aga üksnes näidisloetelu elektrooniliselt osutatavatest teenustest, mis ilma täiendavate rakendusaktideta muudavad elektrooniliselt osutatavate teenuste eristamise teistest digitaalsetest teenustest äärmiselt komplitseerituks. Topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise vältimiseks on aga äärmiselt oluline eristada elektrooniliselt osutatavaid teenuseid teistest digitaalsetest teenustest. Seetõttu esitatakse käesoleva töö lisas 1 elektrooniliselt osutatavate teenuste täisnimekiri

¹⁸ Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed. - ELT L 77, 23.03.2011, lk 1 – 22; edaspidi: *rakendusmäärus nr 282/2011*.

käibemaksudirektiivi käsitluses, arvestades direktiivi rakendusmäärustes toodud täpsustustega (rakendusmäärus nr 282/2011 artikkel 7 (2) ja lisa I).

Kuivõrd elektrooniliselt osutatavad teenused moodustavad digitaalsete teenuste käibest valdav osa, täpsustab 01.01.2015 jõustuv Nõukogu rakendusmäärus nr 1042/2013¹⁹ selliste kaupade ja teenuste nimekirja, mida ei loeta rakendusmääruse nr 282/2011 alusel elektrooniliselt osutatavateks teenusteks. Nimekiri sellistest teenustest esitatakse käesoleva töö lisas 2. Hoolimata sellest, et rakendusmäärusega nr 1042/2013 täpsustatakse märgatavalt elektrooniliselt osutatavate teenuste nimekirja, on nende eristamine teistest digitaalsetest teenustest teatud juhtudel endiselt raskendatud, mistõttu käsitletakse käesoleva töö alapeatükis 1.1.3 teenuste eristamisprobleeme.

Telekommunikatsiooniteenused käibemaksudirektiivi tähenduses on digitaalsed teenused, mis on seotud mis tahes laadi signaalide, kirjutiste, kujutiste ja helide või teabe edastamise, saatmise või vastuvõtmisega juhtme kaudu või raadio teel, optiliste või muude elektromagnetiliste süsteemide abil, sealhulgas sellega seotud edastus-, saate- või vastuvõtumahtude kasutusõiguse üleandmine või võimaldamine, mille hulka kuulub ülemaailmsetele teabevõrkudele juurdepääsu võimaldamine (käibemaksudirektiivi artikkel 24 (2)). Täpne telekommunikatsiooniteenuseid defineeriv nagu ka kasutusele võetav välistav nimekiri esitatakse käesoleva töö lisas 3.

Raadio- ja televisiooniringhäälinguteenused (edaspidi ka ringhäälinguteenused) on sellised digitaalsed teenused, mis hõlmavad audio- ja audiovisuaalteoseid sisaldavaid teenuseid, nagu raadio- ja telesaated, mida edastatakse üldsusele saatekava alusel kommunikatsioonivõrkude kaudu meediateenuse esitaja poolt ja tema toimetust vastutuse all samaaegseks kuulamiseks või vaatamiseks (rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 6b (1)).

Lisas eeltoodud digitaalselt osutatavatele teenustele on käibemaksudirektiivi kohaldamiseks võimalik eristada järgmisi traditsioonilisi teenuseid, mida 21. sajandil osutatakse elektrooniliselt:

- a) kinnisasjaga seotud teenuste osutamine²⁰;

¹⁹ Nõukogu 07. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärus (EL) nr 1042/2013, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas. - ELT L 284, 26.10.2013, lk 1 – 9; edaspidi: *rakendusmäärus nr 1042/2013*.

²⁰ Käibemaksudirektiivi artikkel 47.

- b) kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutusteenuste ja muude sarnaste teenuste osutamine²¹;
- c) autoriõiguste, patentide, litsentside, kaubamärkide ja muude sarnaste õiguste võõrandamine ja kasutada andmine²²;
- d) reklaamiteenused²³;
- e) konsultatsiooniteenused ja muud sarnased teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused²⁴.

1.1.3. Digitaalselt osutatavate teenuste klassifitseerimise probleemid

Digitaalselt osutatavate teenuste mitmed erinevad kvalifitseerimisvõimalused raskendavad käibemaksu ühest ja lihtsat rakendamist, mistõttu ei tarvitse maksukohustuslastel olla täielikku kindlust pakutavate teenuste maksuõiguslikest tagajärgedest. Samuti võib digitaalselt osutatavate teenuste erinev ja ebaselge klassifitseerimine pakkuda võimaluse maksude optimeerimise skeemideks ning tuua kaasa topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise piiriüleste tehingute puhul.

Kuigi Nõukogu rakendusmäärusega nr 1042/3012 lisatakse käibemaksudirektiivi rakendusmäärusesse nr 282/2011 mitmete digitaalsete teenuste avatud loetelud, võib praktikas eelkõige problemaatiliseks osutuda nende traditsiooniliste teenuste eristamine muudest digitaalsetest teenustest, mida kaasaja infoühiskonnas saab osutada elektroonilisel kujul. Samamoodi võib õiguslike probleeme tekkida raadio- ja televisiooniringhäälinguteenuste eristamisel elektrooniliselt osutavatest teenustest.

Käesoleva töö kirjutamise ajal puudub Euroopa Liidu käibemaksuregulatsioonis ringhäälinguteenuste definitsioon, kuid 01.01.2015 jõustub rakendusmäärus nr 1042/2013, milles esitatakse näidisloetelu käibemaksuga maksustatavatest ringhäälinguteenustest. Ringhäälinguteenuste definitsioon võetakse üldjoontes üle audiovisuaalmeedia teenuste osutamist käsitlevas direktiivis nr 2010/13/EL²⁵ sätestatud mõistest²⁶. Tegemist on lahtise

²¹ Käibemaksudirektiivi artiklid 53 ja 54.

²² Käibemaksudirektiivi artikkel 59 a).

²³ Käibemaksudirektiivi artikkel 59 b).

²⁴ Käibemaksudirektiivi artikkel 59 c).

²⁵ Euroopa Parlamendi ja nõukogu 10. märtsi 2010. aasta direktiiv 2010/13/EL, audiovisuaalmeedia teenuste osutamist käsitlevate liikmesriikide teatavate õigus- ja haldusnormide koordineerimise kohta (audiovisuaalmeedia teenuste direktiiv). - ELT L 95, 15.04.2010, lk 1 - 24.

²⁶ Rakendusmääruse nr 1042/2013 preambula punkt 2.

loeteluga, mis ei ole seotud nimistu aluseks oleva audiovisuaalmeedia teenuste direktiivi vastava mõistega.

Tuleb aga märkida, et ringhäälinguteenuste definitsioon käibemaksudirektiivi mõttes on võrdlemisi kitsas ja koosneb üksnes sellistest audio- ja audiovisuaalsetest teenustest, mille edastaja omab efektiivset kontrolli ja toimetajavastutust programmide ülesehituse ja valiku kohta.

Praktikas tähendab see aga seda, et ringhäälinguorganisatsioon, kes edastab üksnes telesaadete valikut ja omab kontrolli edastatavate saadete valiku eest, on käibemaksudirektiivi mõttes ringhäälinguteenuste pakkuja²⁷, mistõttu maksustatakse edastatavaid teenuseid mõnes liikmesriigis vähendatud maksumääraga. Kui samadele kanalitele juurdepääsuõigust osutaks aga teenuseosutaja, kes ostab juurdepääsuõiguse edasimüüjalt ja seejärel levitab üksnes signaali, omamata mingit toimetajavastutust edastavate programmide sisu üle, vaadelakse sellist teenuseosutajat aga elektrooniliste teenuste osutajana ning teenusele kohaldub harilik käibemaksumäär.

Ringhäälinguteenuste definitsioon katab üksnes selliste raadio- ja televisiooniprogrammide levitamist, mida edastatakse reaajas kuulamise või vaatamise võimalusega. Kui audio või audiovisuaalseid teenuseid ei edastata üheaegselt paljudele teenuse tarbijatele, loetakse selliste raadio- ja televisiooniprogrammide edastamine elektrooniliste teenuste osutamiseks käibemaksudirektiivi mõttes. Teisisõnu, kui kasutajal on õigus programmi sisu valida ja seda vaadata ükskõik, millisel hetkel, on tegemist elektroonilise teenuse, mitte ringhäälinguteenuse osutamisega.

Ringhäälinguteenuste definitsiooni alla kuuluvad ka sellised audio ja audiovisuaalsed programmid, mida on võimalik kuulata ja vaadata nn kvaasi-samaaegselt, kuivõrd neid teenuseid pakutakse tarbijatele tavaliselt tasuta koos teiste ringhäälinguteenustega. Kvaasi-samaaegsed ringhäälinguteenused on järgmised²⁸:

²⁷ European Commission. Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015. Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013, p 17.

²⁸ European Commission. Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015. Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013, p 17.

- a) olukorrad, kus audio või audio-visuaalsete teenuste edastamise ja vastuvõtu vahel on tehnilistel põhjustel ajavahe;
- b) olukorrad, kus kliendil on võimalus salvestada signaal/programm hilisemaks vaatamiseks või kuulamiseks, programmi peatada või tagasi kerida;
- c) olukorrad, kus kliendil on võimalus reaajas edastatav programm salvestada, mistõttu tal on võimalus suvalisel ajal seda tagant järele kuulata või vaadata.

Kvaasi-samaaegsed teenused saavad aga olla üksnes sellised, mille puhul klient ei saa mõjutada vastuvõetavat signaali ning mis ei häiri programmi reaajas edastamist üldsusele. Ringhäälinguteenuste hulka kuuluvaks ei loeta ka selliseid audio või audio-visuaalseid teenuseid, mida klient saab etteantud nimistust tasu eest eraldi teenusena tellida.

Elektrooniliselt osutatavate traditsiooniliste teenuste puhul võib probleeme tekkida aga eelkõige õiguste võõrandamise ja kasutada andmise ning reklaami- ja konsultatsiooniteenuste täpsel klassifitseerimisel.

Käibemaksudirektiiv ega selle rakendusmäärused ei sisalda autoriõiguste, patentide, litsentside, kaubamärkide ja muude sarnaste õiguste võõrandamise ja kasutada andmisega²⁹ seotud teenuste täpset kirjeldust. Õiguste võõrandamine ja kasutada andmine aga toimubki üldjuhul just digitaalselt. Sätte grammatilisel tõlgendamisel saab väita, et õiguste võõrandamise ja kasutada andmise definitsioon hõlmab õiguste igasugust loovutamist kui üleandmist, sealhulgas õiguste võõrandamist edasiloovutamissoigusega.

Õiguste loovutamist ja üleandmist tuleb aga eristada litsentsilepingust, mis sõlmitakse tarkvara ostmisel. Kui kasutaja ostab tarkvara elektrooniliselt, nõustub ta ühtlasi litsentsilepingu tingimustega³⁰, mis annavad üldjuhul õiguse paigaldada tarkvara kasutaja seadmesse ning seda edaspidi kasutada, kuid ei sisalda õigust tarkvara kopeerimiseks ega edasimüümiseks. Tarkvara litsentsilepingud kuuluvad elektrooniliste teenuste kõrvalteenuste hulka vastavalt käibemaksudirektiivi II lisa punktile 2.

Samas on eelnimetatud loetelus märgitud elektrooniliste teenuste määratlus teataval määral lahtine, kuivõrd üheselt mõistetavalt saab elektroonilisteks teenusteks lugeda üksnes

²⁹ Käibemaksudirektiivi artikkel 59 a).

³⁰ Rendahl, lk 194.

allalaaditava tarkvara³¹. Võttes arvesse, et tarkvara elektrooniline müük on üldjuhul vähest inimsekkumist nõudev, saab käibemaksudirektiivi mõttes lugeda tarbijatega sõlmitavad tarkvara müügitehingud elektrooniliste teenuste osutamiseks.

Reklaamiteenuseid (käibemaksudirektiivi artikkel art 59 b)) ei loeta käibemaksudirektiivi mõttes aga elektroonilisteks teenusteks, mistõttu on selliste teenuste eristamine elektrooniliselt osutatavatest teenustest äärmiselt oluline. Kuna käibemaksudirektiiv siin ühest vastust ei anna, tuleb tõlgendamisjuhistele saamiseks uurida Euroopa Kohtu praktikat. Euroopa Kohus on mitmetes lahendites sisustanud reklaamiteenuste mõistet ja sõnastanud selle piisava tingimuse: „reklaamikampaania hõlmab sõnumi edastamist, mis on mõeldud läbimüügi suurendamise eesmärgil üldsuse teavitamiseks toote või teenuse olemasolust või kvaliteedist“³². Selline definitsioon viitab seega otseselt sellele, et reklaamiteenuste puhul saab rääkida eelkõige teises riigis asuval ettevõtjale osutatud teenustest.

Põhiline raskuskese eristamiseks reklaamiteenuseid elektroonilistest teenustest langeb plakatite ja hüpikakende (*pop-up*) tüüpi reklaamiteenuste eristamisele teistest elektroonilistest teenustest. Vastavalt rakendusmääruse 282/2011 lisa I lõike 3 punktile h loetakse sellist tüüpi reklaamid piltide, teksti ja andmete tarneks ehk elektrooniliseks teenuseks. Seega on põhiline erinevus plakatite ja hüpikakende (*pop-up*) vahel just reklaamipinna pakkumine³³, mida tuleb eristada reklaamiteenustest.

Plakateid (*banner*) ja hüpikaknaid (*pop-up*) kasutatakse üldjuhul aga just reklaamieesmärgil Internetilehekülgedel, mistõttu on nende elektrooniliseks teenuseks lugemine arusaamatu. Ainukene erinevus on nende kasutamise võimatus ühenduseta (*off-line*) meedias³⁴. Elektroonilise arvutivõrgus esitatava reklaami hulk on aga lähiaastatel märgatavalt suurenenud ning arvutivõrgus esitatava reklaami lugemine elektrooniliseks teenuseks ei tarvitse olla õigustatud.

Kuivõrd reklaamipinna pakkumine ja reklaamiteenuse pakkumine on tänapäeva Internetiseerinud maailmas sisuliselt samad teenused, tuleks arvutivõrgus kasutatavate plakatite (*banner*) ja hüpikakende (*pop-up*) kasutamine lugeda reklaamiteenuse pakkumiseks. 01.01.2015 jõustuv rakendusmäärus nr 1042/2013 sellist tõlgendust aga ei soodusta.

³¹ Rendahl, lk 194.

³² EKo 28.10.2011, C-530/09, *Inter-Mark Group*, p 18 ja seal viidatud Euroopa Kohtu praktika.

³³ Rakendusmääruse nr 282/2011 lisa I, lõike 3, punkt h.

³⁴ Rendahl, lk 194.

Tänapäeva ärimaailmas tehakse paljud reklaamikampaaniad paralleelselt veebikeskkonnas ja tavamaailmas, mistõttu tuleb igal üksikul juhul analüüsida, kas üks teenus võib olla teist abistav teenus või omaette teenus, mis tuleks ka eraldi maksustada³⁵. Eristamaks reklaamiteenuste teistest digitaalsetest teenustest, ei ole määrav teenusepakkuja äritegevus ning tegevusvaldkond. Oluline on üksnes, et reklaamikampaania eesmärk oleks suurendada teenuse saaja toodete või teenuste läbimüüki. Toetudes Euroopa Kohtu praktikale võib seega vabalt asuda seisukohale, et käibemaksudirektiivi mõttes elektroonilised teenused tuleks liigitada reklaamiteenusteks. Tarbijatele osutatud reklaamiteenused tuleks üldjuhul kõik lugeda reklaamiteenusteks käibemaksudirektiivi mõttes, olenemata sellest, kas tegemist on reklaamiteenuse või reklaamipinna pakkumisega³⁶.

Konsultatsiooniteenusteks käibemaksudirektiivi tähenduses loetakse konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused ja muud sarnased teenused, samuti andmetöötlus- ja teabeandmisteenused (käibemaksudirektiivi artikkel 59 (1) c)). Seega saab sellesse gruppi liigitada erinevad teadmistel põhinevad professionaalsed konsultatsiooniteenused, aga ka nende teenustega seotud andmetöötlusteenuse. Vastavalt rakendusmääruse nr 282/2011 artiklile 7 (3) i) ei kuulu professionaalsed konsultatsiooniteenused elektrooniliste teenuste hulka isegi siis, kui neid pakutakse e-posti teel. Sarnase üldreegli annab ka käibemaksudirektiiv: „Kui teenuse osutaja ja saaja suhtlevad elektronposti teel, ei tähenda see iseenesest, et osutatav teenus on elektrooniliselt osutatav teenus.“ (käibemaksudirektiivi artikkel art 59 (2)).

Professionaalide osutatavad konsultatsiooniteenused saavad olla käibemaksuga maksustatavad aga üksnes juhul, kui selline majandustegevus on iseseisva iseloomuga³⁷ ning mittekvalifitseeritav töösuhteks töötaja ja tööandja vahel. Kohtuasjas C-145/96 arutati küsimuse üle, kas Saksa professor, kes tegutses arbitraartorina Pariisis peaks maksma saadud tasult ka Saksamaal käibemaksu. Euroopa Kohus aga selgitas osutatud teenuste klassifitseerimisel, et käibemaksudirektiivi artikkel 59 (1) c) ei nimeta elukutseid, vaid teenuseid³⁸. Liidu seadusandja kasutab selles sättes nimetatud elukutseid vahendina, et määratleda seal toodud teenusekategoriaid³⁹. Järelikult tuleb teha kindlaks, kas osutatavad konsultatsiooniteenused kujutavad endast mõne elukutse raames peamiselt ja tavaliselt

³⁵ Vt täpsemalt alapeatükk 1.1.5.

³⁶ Rendahl, lk 195.

³⁷ Käibemaksudirektiivi artikkel 10; vt ka alapeatükk 1.1.4.

³⁸ EKo 16.09.1997, C-145/96, *Bernd von Hoffmann*, p 15, aga ka EKo 07.10.2010, C-222/09, *Kronospan Mielec*, p 19.

³⁹ Ibid.

osutatavaid teenuseid, nagu need, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 59 lõike 1 punktis c⁴⁰. Lisaks leidis Euroopa Kohus kohtuasjas C-222/09⁴¹, et teenuste käibemaksudirektiivi artikli 59 (1) c) alla kvalifitseerimiseks tuleb ka vaadelda, kas selliseid teenuseid osutatakse paljudele teenusesaajatele või üksikutele. Juhul, kui konsultatsiooniteenuseid osutatakse ühele teenuse saajale, tuleks sellised teenused lugeda esmalt kõnealuse artikli alla kuuluvaks. Kohtuasjas C-145/96 leidis kohus, et pidev arbiitriteenuste osutamine ei kuulu artikli 59 (1) c) alla, kuid kohtuasjas C-222/09 asus kohus seisukohale, et insenerid, kes osutavad teises liikmesriigis asuvale teenusesaajale tellimuse alusel keskkonna- ja tehnoloogiaalaseid uurimis- ja arendustöid, teostavad teenuseid, mis tuleb liigitada artikli 59 (1) c) alla.

Õiguskirjanduses⁴² on asutud seisukohale, et artiklis 59 (1) c) nimetatud andmetöötlusteenused peavad olema seotud samas sättes nimetatud konsultatsiooniteenustega. Seisukoht võib olla küll vaieldav, kuivõrd vastavalt rakendusmääruse nr 282/2011 I lisa lõike 3 punktile g liigitatakse automaatselt genereeritud andmed elektrooniliseks teenuseks.

Seetõttu on selge, et konsultatsiooniteenuste lai määratlus raskendab lihtsat ja ühest käibemaksu rakendamist ning konsultatsiooniteenuste eristamist teistest elektroonilistest teenustest. Arvestada tuleb kindlasti ka teenuste osutamise inimsekkumise määraga – elektroonilised teenused on üksnes sellised arvutivõrgu kaudu osutatavad teenused, mis olulisel määral inimsekkumist ei vaja.

1.1.4. Käibemaksuga maksustatavad teenused

Euroopa Liidus maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamist üksnes juhul, kui on täidetud käibemaksudirektiivi artiklis 2 (1) c) toodud põhitingimused:

- a) teenust osutatakse tasu eest;
- b) teenust osutatakse liikmesriigi territooriumil;
- c) teenust osutab maksukohustuslane, kes sellena tegutseb.

⁴⁰ EKo 16.09.1997, C-145/96, *Bernd von Hoffmann*, p 16, aga ka EKo 07.10.2010, C-222/09, *Kronospan Mielec*, p 20.

⁴¹ EKo 07.10.2010, C-222/09, *Kronospan Mielec*, p 24.

⁴² Rendahl, lk 196.

Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 25 b) loetakse teenuse osutamiseks muuhulgas ka kohustust hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda. Kohtuasjas C-215/94 oli arutlusel küsimus, kas kompensatsioon, mida Saksa talumehele maksti vastavalt Euroopa Liidu regulatsioonile, et viimane lõpetaks piimatootmise, on teenus käibemaksudirektiivi mõttes. Euroopa Kohus kinnitas nimelt kohtuotsuses, et „makstes hüvitist põllumajandustootjatele, kes kohustuvad piimatootmise lõpetama, ei omanda ühendus kaupu ega teenuseid enda tarbeks, vaid tegutseb üldistes huvides, milleks on ühenduse piimaturu nõuetekohase toimimise soodustamine”⁴³. Seega kinnitas Euroopa Kohus, et käibemaks on maks tarbimiselt ning kuna kompensatsiooni maksmisel ei ole mingit seost tarbimisega käibemaksudirektiivi mõttes, ei ole tegemist ka käibemaksuga maksustatava teenusega.

Seega peab teenuse osutamine kaasa tooma tarbimise, et see langeks käibemaksudirektiivi kohaldamise alla. Kohtuasjas C-384/95⁴⁴ kinnitas Euroopa Kohus, et põllumajandustootja võetud kohustus jätta korjamata vähemalt 20% oma kartulisaagist ei too ei siseriiklikele ametivõimudele ega teistele identifitseeritavatele isikutele kaasa mingeid eeliseid, mis võimaldaks neid käsitleda teenuse tarbijatena.

Digitaalsete teenuste osas on eriti tähtis kriteerium a) – teenuste osutamine tasu eest, kuivõrd paljusid materjale saab alla laadida tasuta. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 26 (1) käsitletakse tasu eest teenuse osutamisenä järgmisi tehinguid:

- a) ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil, kui nendelt kaupadelt oli käibemaks täielikult või osaliselt mahaarvatav;
- b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil.

Selleks, et tekiks tasu käibemaksudirektiivi tähenduses, peab poolte vahel olema õigussuhe, millest tuleneb vastastikune kohustuste täitmine. See tähendab, et tasu peab olema antud teenuse eest⁴⁵. Seda nimetatakse ka „otsese seose nõudeks”⁴⁶.

⁴³ EKo 29.02.1996, C-215/94, *Jürgen Mohr*, p 21.

⁴⁴ EKo 18.12.1997, C-384/95, *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG*, p 24.

⁴⁵ EKo 29.02.1996, C-215/94, *Jürgen Mohr*, p 21.

⁴⁶ EKo 08.03.1988, C-102/86, *Apple and Pear Development Council*, p 16.

Antud juhul on iseäranis suunda andev kohtuasjas Tolsma⁴⁷ tehtud otsus, mis puudutab avalikus kohas tegutseva väntoreli mängija Tolsma tegevust⁴⁸. Euroopa Kohus ei nõustunud Madalmaade ametivõimude väitega, kes soovisid möödujate poolt Tolmale vabatahtlikult tehtud annetusi käibemaksuga maksustada. Kohus tuletas esmalt meelde oma varasemat praktikat, mille kohaselt eeldavad käibemaksusüsteemi raames maksustatavad tehingud sellise tehingu toimumist, milles määratletakse hind või vastusooritus. Kui teenuse osutaja tegevus seisneb üksnes otseses tasuta teenuste pakkumises, puudub maksustatav summa ja neid teenuseid seega käibemaksuga ei maksustata. Teenuste osutamise maksustatav summa koosneb niisiis kõigest sellest, mis on osutatud teenuse eest tasuna saadud, ja teenuste osutamine on maksustatav üksnes siis, kui osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel on otsene seos⁴⁹. Neil asjaoludel jõudis Euroopa Kohus lõpuks otsusele, et „teenuste osutamine toimub /.../ tasu eest ainult siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid, kusjuures teenuse osutajale makstav tasu vastab teenuse saajale osutatava teenuse tegelikule väärtusele”⁵⁰. Kohtuasjas C-172/96 lisas Euroopa Kohus veel juurde, et tasu peab olema võimalik väljendada rahas.

Seega selleks, et osutada teenust tasu eest, pean Euroopa Kohtu praktikale tuginedes olema täidetud järgmised tingimused:

- a) osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel peab olema otsene seos;
- b) tasu peab olema võimalik väljendada rahas;
- c) osutatud teenuse eest saadud tasu peab vastama sellise teenuse tegelikule väärtusele.

Digitaalsete teenuste puhul tekib küsimus e-raha kasutamisel ja tasuta osutatud teenuste maksustamisel, nagu ka erinevate tasumisviiside kasutamisel. Õiguskirjanduses⁵¹ tuuakse välja maksustamise probleemid seoses eelnimetatud Euroopa Kohtu seisukohtadega, kui ostja kasutab eel- või järelmaksmist või nende kahe kombinatsiooni. Kindlasti on oluline, et digitaalsete teenuste eest oleks võimalik arvutada rahas väljendatav tasu.

⁴⁷ EKo 03.03.1994, C-16/93, *Tolsma*.

⁴⁸ Rendahl, lk 152.

⁴⁹ EKo 03.03.1994, C-16/93, *Tolsma*, 13.

⁵⁰ EKo 03.03.1994, C-16/93, *Tolsma*, p 14; EKo 14.07.1998, C-172/96, *First National Bank of Chicago*, p 26; EKo 14.07.2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd jt*, p 32; EKo 23.03.2006, C-210/04, *FCE Bank plc.*, p 34.

⁵¹ Rendahl, lk 152.

Kuivõrd käibe tekkimiseks on vajalik otsene seos teenuse ja tasu vahel, võib kahtluse alla seada paljude digitaalsete teenuste maksustamise, sest õiguslikus mõttes sõlmitakse leping harva. Veebilehekülgede kasutustingimustega nõustumist ja andmefaili allalaadimist võib aga õigusliku kokkuleppena vaadelda⁵².

Teiseks, on selge, et Euroopa Liidul saab olla õigus tehingute maksustamiseks üksnes juhul, kui tehinguid tehakse Euroopa Liidu territooriumil. Seetõttu peaksid kõik digitaalselt osutatavad teenused, mille käibe tekkimise koht on väljaspool Euroopa Liidu jääma käibemaksudirektiivi kohaldamisalast välja.

Kolmandaks - isegi, kui teenuseid osutatakse tasu eest, kuuluvad teenused käibemaksuga maksustamisele üksnes juhul, kui neid osutavad maksukohustuslased. Mittemaksukohustuslaste osutatud digitaalsed teenused jäävad seetõttu käibemaksudirektiivi kohaldamisalast välja. Maksukohustuslase mõistet käsitletakse põhjalikumalt aga käesoleva uurimuse peatükis 1.2.1.

1.1.5. Segakäive

Kõiki digitaalselt osutatavaid teenuseid on võimalik ühendada teiste kaupade ja teenustega. Sellised segakäibed raskendavad aga märgatavalt teenuse käibe tekkimise koha määratlemist. Käibemaksudirektiiv ja selle rakendusaktid ei selgita aga täpsemalt, kuidas maksustada liit või komplekteeritud tarneid ehk segakäivet. Käibemaksudirektiivi artikkel 78 täpsustab üksnes, et maksustatava väärtuse hulka arvutatakse kõik maksud, tasud ja lõivud ning annab juhise kõrvalkulude määratluseks. Segakäibe maksustamist ei täpsusta ka 01.01.2015 jõustuvad käibemaksuregulatsioonid. Kuivõrd segakäive võib koosneda ühest või rohkemast elemendist, mida majanduslikus mõttes ei tohiks kunstlikult lahutada, tuleb segakäive alati klassifitseerida käibe põhitunnuste alusel. Otsustus segakäibe klassifitseerimiseks sõltub aga käibe faktilistest asjaoludest, mistõttu tuleb segakäibe põhitunnused kindlaks teha juhtumipõhiselt.

Euroopa Kohus on mitmetes kohtuasjades tegelenud segakäibe põhitunnuste tuvastamisega ning leidnud üheselt, et segatarne maksustatakse tarne põhitunnuste alusel⁵³. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et kindlaks teha

⁵² Rendahl, lk 153.

⁵³ EKo 02.05.1996, C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S*.

ühelt poolt, kas tegemist on kahe või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega, ning teiselt poolt, kas viimati nimetatud juhul kuulub see tehing kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisalasse⁵⁴.

Ühe teenusega on tegemist siis, kui kaks või mitu kliendile pakutud tehinguga hõlmatud tegurit või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik⁵⁵. Selleks, et kindlaks teha, kas ühte mitmejärgulist tehingut tuleb määratleda ühe teenusena isegi juhul, kui teenus koosneb osadest, mis ei ole omavahel tihedalt seotud, tuleb arvesse võtta kõiki tehinguga seotud asjaolusid. Tuvastada tuleb tehingu iseloomulikumat ja olulisimat tunnust⁵⁶. Olulisim tunnus tuleb kindlaks teha keskmisest tarbijast lähtuvalt⁵⁷.

Ei ole ka välistatud, et ettevõtjad pakuvad komplektseid teenuseid, milles üks teenus on põhiline ja teised sellega kaasnevad teenused. Kaasa tulevad teenused moodustavad summaarhinnast tavaliselt vähemtähtsa osa, võrreldes just teiste teenustega. Juhul, kui kõrvalteenused ei ole kliendi jaoks eesmärk omaette, vaid viis, kuidas ettevõtja teenuseid parimatel tingimustel kasutada, tuleb neid maksustamise seisukohalt lugeda teisejärgulisteks⁵⁸. Pakett-teenused maksustatakse niisiis põhiteenuse järgi ning kõrvalteenuste puhul puudub alus ettevõtja maksustamiseks kõikide teenuste puhul eraldi⁵⁹. Samas kõrvalteenused, mille osutamine mõjutab tuntuvalt väljakujunenud summaarhinda, ei saa olla kõigest kõrvalteenused⁶⁰ ning kõiki teenuseid tuleb vaadelda eraldi maksustatavate teenustena. Siiski puudub teenuse ulatuse kindlakstegemisel käibemaksu mõttes absoluutne reegel, mistõttu tuleb teenuse ulatuse kindlakstegemisel arvesse võtta kõiki asjaolusid kogumis⁶¹. Seega põhiline, eristamaks komplekteeritud tarnes ühte või mitut tarnet, on vastata küsimusele: mida tarbija tahtis osta? Kui ühe tarne puhul ei ole võimalik eristada põhiosa, tuleb kõiki tarneosi vaadelda eraldi tarnetena ning maksustada ükshaaval.

⁵⁴ EKo 21.02.2013, C-18/12, *Město Žamberk jt*, p 27; EKo 10.03.2011, C-497/09, *Finanzamt Burgdorf jt*, p 52; EKo 29.03.2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, p 21; EKo 27.10.2005, C-41/04, *Levob*, p 19.

⁵⁵ EKo 27.10.2005, C-41/04, *Levob*, p 22; EKo 21.02.2008, C-425/06, *Part Service Srl*, p 53; EKo 10.03.2011, C-497/09, *Finanzamt Burgdorf jt*, p 53; EKo 21.02.2013, C-18/12, *Město Žamberk jt*, p 28.

⁵⁶ EKo 02.05.1996, C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S*, p 12 ja 14; EKo 27.10.2005, C-41/04, *Levob*, p 27; EKo 10.03.2011, C-497/09, *Finanzamt Burgdorf jt*, p 61.

⁵⁷ EKo 27.10.2005, C-41/04, *Levob*, p 22; EKo 02.12.2010, C-276/09, *Everything Everywhere Ltd*, p 26; EKo 21.02.2013, C-18/12, *Město Žamberk jt*, p 30.

⁵⁸ EKo 22.10.1998, C-308/96, *T. P. Madgett jt*, p 24; EKo 13.10.2005, C-200/04, *Finanzamt Heidelberg*, p 26.

⁵⁹ EKo 22.10.1998, C-308/96, *T. P. Madgett jt*, p 25; EKo 13.10.2005, C-200/04, *Finanzamt Heidelberg*, p 27.

⁶⁰ EKo 13.10.2005, C-200/04, *Finanzamt Heidelberg*, p 28.

⁶¹ EKo 27.09.2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, p 19; EKo 25.02.1999, C-349/96, *CPP*, p 27

Euroopa Kohtu hinnangul tuleb hinnata, kas tarned on vaadeldavad eraldiseisvate ja sõltumatutena vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 2. Selleks, et määratleda, kas tegemist on ühe või mitme eraldiseisva tarnega, tuleb määrata tarneobjekti põhitunnused. Olukorras, mil teenuseid ei moodusta kliendi jaoks omaette eesmärgi, tuleb neid vaadelda aga põhisooritust toetavatena. Ettevõtjate vahel teostavate tarnete puhul tuleb aga analüüsida ka seda, kuidas pooled on ise lepingus tarneosade suhte määranud⁶², kuivõrd ettevõtjatel võrdsete osapooltena on võimalik leping kujundada vastavalt oma tahtele.

Vastavalt Euroopa Liidu Toimimise Lepingu artiklile 267 on siseriiklike kohtute ülesanne teha kindlaks, kas maksukohustuslane osutab konkreetsel juhul ühte või mitut teenust, samamoodi hinnata iga konkreetse kohtuasja faktilisi asjaolusid.

1.1.6. Kaupade ja teenuste käibe eristamine

Tarne käibemaksu mõttes on sageli kogum kaupade ja teenuste tarnest. Üks terviklik tarne võib sisaldada nii kaupu kui ka teenuseid, tarne erinevatele osadele võivad kohalduda erinevad käibemaksumäärad ja mõni tarneosa võib lausa käibemaksust vabastatud olla.

Digitaalsete tarnete käive liigitatakse Euroopa Liidus teenuste käibeks, mistõttu loetakse käibemaksuga maksustamisel mistahes tehing, mis ei ole kaubatarne, teenuse osutamiseks (käibemaksudirektiivi artikkel 24 (1)). Seega on teenuste osutamise määratlemiseks vajalik eristada kauba ja teenuste tarnet.

Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 14 (1) on kaubatarne materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek, mistõttu on kauba ja teenuse käibe eristamiseks eelkõige vajalik tuvastada, kas käibe objekt on materiaalne või immateriaalne.

Ühtepidi loetakse käibemaksudirektiivi artikkel 15 (1) alusel elektrienergia, gaas, soojus- või jahutusenergia ja muu selline materiaalseks varaks, kuid digitaalsed tarned kõikidel juhtudel teenusteks⁶³. Digitaalseid tarneid loetakse teenusteks hoolimata sellest, et sellised tarned materiaalsel kujul klassifitseeritakse kaubatarneks (näiteks raamatud või CD-plaadid). Kuna käibemaksudirektiivi rakendusmäärus nr 282/2011 on otsekohalduv kõikides liikmesriikides,

⁶² EKo 29.03.2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, p 23.

⁶³ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Electronic Commerce and Indirect Taxation. COM(1998) 374 final. Brussels: 17.06.1998, guideline 2, p 5, note 3.

on ilmne, et kõik liikmesriigid peavad digitaalsete teenuste kasutamise teenustena käibemaksudirektiivi mõttes (rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 7 (1)).

Õiguskirjanduses⁶⁴ tuuakse välja, et teenuste osutamine ei nõua sarnaselt kaupade tarnega omandiõiguse üleandmist. Kuna mitmed elektroonilised teenused on oma olemuselt digitaliseeritud kaubad, tuleks ka elektrooniliste teenuste tarne puhul eeldada omandiõiguse ülemineku olulisust. Euroopa Kohus on juba lahendis C-320/88 sedastanud, et materiaalse vara ülemineku all tuleb mõista poole õigust ja võimalust käsutada asja selle omanikuna. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleneb selle sätte sõnastusest, et kaubatarne mõiste ei viita omandi üleminekule kohaldatava siseriikliku õigusega sätestatud viisil, vaid hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool annab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada⁶⁵. Vastupidine seisukoht oleks selgelt vastuolus ka tarbimismaksude harmoniseerimise eesmärgiga Euroopa Liidus⁶⁶.

Digitaalsete teenuste käive sõltub sageli sellest, kas tegemist on materiaalsete või immateriaalsete objektidega ning sellest, kellel on õigus tarne käigus üleantut omanikuna käsutada ja kasutada. Olukorras, mil autos asuvat tarkvara uuendatakse kaugtööna ning selle eest eraldi tasu ei nõua, võib olla tegemist kauba käibega, kuivõrd auto kui materiaalne ese oli kliendi põhiliseks huviks ja eesmärgiks⁶⁷. Lisateenuste osutamine, mis on vajalik müüdava tarkvara kasutamiseks, loetakse aga eraldi teenuseks tarkvara müügitheingu raames⁶⁸.

1.2. Maksukohustuslane digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamisel

1.2.1. Maksukohustuslane ja maksukohustuslase registreerimiskohustus

Vastavalt alapeatükis 1.1.4 väljatoodule maksustatakse käibemaksuga üksnes maksukohustuslase poolt teostatavaid teenuseid. Lisatingimusena sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 2 (1) a), et käibemaksuga maksustatakse ainult sellise maksukohustuslase poolt teostatud tehinguid, kes tehingu tegemisel ka maksukohustuslasena

⁶⁴ Nt Rendahl, lk 123.

⁶⁵ EKo 29.03.2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, p 32.

⁶⁶ Rendahl, lk 129.

⁶⁷ Vt ka alapeatükk 1.1.5.

⁶⁸ EKo 27.10.2005, C-41/04, *Levob*.

tegutseb. Seega langevad sellised tasu eest osutatavad teenused⁶⁹, mida osutab mittemaksukohustuslane, käibemaksudirektiivi kohaldamisalast välja.

Lähtuvalt käibemaksudirektiivi artiklist 9 (1) on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Seega sõltub maksukohustuslasena käitumine ja laiemalt käibemaksuga maksustamine majandustegevuse definitsioonist.

Selleks, et saavutada võimalikult lai maksubaas tarbimismaksu ühetaoliseks kohaldamiseks, tõlgendatakse majandustegevust laialt. Sellegipoolest on praktikas raske teha vahet tehingute liigitamisel juhuslikeks või majandustegevusest lähtuvaiks ning majandustegevuse mõiste vajab põhjalikumat käsitlust⁷⁰.

Käibemaksudirektiiv kasutab maksukohustuslase määratlemisel väljendit „iga isik“, kuna käibemaks kui neutraalne tarbimismaks peaks laienema kõikidele tehingutele. Maksukohustuslase õiguslikul vormil ei ole maksustamise seisukohast tähendust, kuivõrd käibemaks on kaudne maks⁷¹. Seega võivad maksukohustuslased olla nii äriühingud, füüsilisest isikust ettevõtjad, mittetulundusühingud ja sihtasutused, aga ka avalik-õiguslikud juriidilised isikud, riigi- ja omavalitsusasutused. Viimastele kehtib käibemaksuga maksustamisel eriõigusvõime (käibemaksudirektiivi artikkel 13 (1)).

Käibemaksudirektiivi artikli 213 (1) esineme lõik sätestab, et iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõppeb⁷². Samas ei saa nimetatud teatamine, hoolimata asjaolust, et see on käibemaksusüsteemi nõuetekohaseks toimimiseks oluline, kujutada endast täiendavat tingimust, mis on nõutav maksukohustuslase staatuse tunnustamiseks selle direktiivi artikli 9 lõike 1 mõttes⁷³. Seega on maksukohustuslase staatus objektiivne asjaolu, mis ei ole sõltuvuses formaalsest teatamiskohustusest.

Täieõigusliku maksumaksja staatuse omandamiseks tuleb aga läbida spetsiifiline registreerimise protseduur ning käibemaksukohustuslased peavad oma arvepidamises üldkasutatava isiku- või registrikoodi asemel kasutama käibemaksuregistri koodi⁷⁴.

⁶⁹ Vt alapeatükk 1.1.4.

⁷⁰ Vt alapeatükk 1.2.2.

⁷¹ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 291.

⁷² EKo 06.09.2012, C-324/11, *Gábor Tóth*, p 31.

⁷³ Ibid.

⁷⁴ Lehis, lk 292.

Käibemaksukood on vajalik käibemaksuarvestuse kontrollimiseks, eriti just Euroopa Liidu siseste tarnete maksustamiseks.

Kui ideaalse käibemaksusüsteemis tuleks kõik majandustegevusega tegelevad isikud käibemaksukohustuslasteks registreerida, siis Euroopa Liidus on kehtestatud registreerimise piirmäärad ning väikeettevõtted käibemaksukohustuslaseks registreeruma ei pea. Piirmäärade kasutamist põhjendatakse sellega, et väikeettevõtjate maksuarvestuse kontrollimine toob endaga kaasa kulusid, mis ületaksid võimaliku suurema käibemaksu laekumise⁷⁵. Euroopa Liidu liikmesriikides on piirmäärad riigiti üsna erinevad ning lisaks täielikule maksuvabastusele lubatakse rakendada ka väikeettevõtjatele ja põllumajandustootjatele muid soodustusi (vt käibemaksudirektiivi XII jaotis, 1. peatükk, 2. jagu).

Registreerimine on kohustuslik siis, kui isiku või asutuse maksustatav käive ületab kalendriaasta algusest arvestatuna käibemaksudirektiivi artiklites 284 – 287 nimetatud riigipõhise piirmäära. Liikmesriikidele lubatud piirmäärad on aga üsna erinevad, ulatudes 5 000 eurost 39 000 euron. Piirmäärast madalama käibe puhul on registreerimine vabatahtlik ning registreerimata isikud võõrandatavatele kaupadele ja teenustele käibemaksu lisama ei pea. Samas ei ole sellistel isikutel ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 283 (1) c) ei kohaldata piirmäärasid teenuste osutamisele maksukohustuslase poolt, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub.

Kui üldjuhul tasub käibemaksu maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, siis käibemaksudirektiivi artiklites 194 - 199b ja 202 toodud erandjuhtudel võib maksu tasuda ka teine isik (käibemaksudirektiivi artikkel 193). Käibemaksudirektiivi artikli 194 kohaselt võivad liikmesriigid juhul, kui maksustatava tehingu teeb välisriigi maksukohustuslane, võtta vastu korra, mille kohaselt on välisriigi maksukohustuslase asemel kohustatud maksu tasuma isik, kellele maksustatav tehing tehakse. Seetõttu tunnevad paljude liikmesriikide käibemaksuseaduses piiratud maksukohustuslase mõistet, mida direktiivis sätestatud ei ole⁷⁶.

⁷⁵ Lehis, lk 292.

⁷⁶ Elling, T. Käibemaks I osa. Loengukonspekt. Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2008, lk 24.

1.2.2. Ettevõtluse mõiste

Maksukohustuslase staatuse põhiline eeldus on ettevõtluse kui iseseisva majandustegevusega tegelemine. Käibemaksu regulatsioon rakendub üksnes nendele tehingutele, mida isik teeb maksukohustuslasena tegutsedes (käibemaksudirektiivi artikkel 2 (1) a)).

Käibemaksudirektiiv defineerib majandustegevuse kui tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mistahes tegevuse, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajanduslase tegevuse ning kutsealase tegevuse (käibemaksudirektiivi artikkel 9 (1) 2)). Sama säte täpsustab, et majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil. Sätestatud tingimus - majandustegevus peab olema iseseisva iseloomuga - vabastab käibemaksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitlevaid alluvussuhteid (käibemaksudirektiivi artikkel 10).

Euroopa Kohus on leidnud, et asjaolud, kas maksukohustuslane soetas kauba sellena tegutsedes, st oma majandustegevuse tarbeks, on fakti küsimus, mida hinnates tuleb arvestada konkreetse juhtumi kõiki asjaolusid, muu hulgas ka kauba omadusi ja ajavahemikku, mis jääb kauba soetamise ja selle maksukohustuslase majandustegevuse eesmärkidel kasutamise vahele⁷⁷. Kaupu ja teenuseid saab kasutada maksukohustuslase majandustegevuseks ka selliselt, et äriotstarbeline kasutamine moodustab eraotstarbelise kasutamise kõrval üksnes väga väikese osa⁷⁸. Samaoodi on Euroopa Kohus rõhutanud, et kaupade ja teenuste äritegevuses kasutamine ei sõltu kasutamise õiguslikust vormist ja viitab kõigile tehingutele, kui teised tingimused, nagu sissetuleku saamine, on järjepidevalt järgitud⁷⁹.

Valdusettevõtted ei ole maksukohustuslased seni, kuni äriühingu otseselt või kaudselt ei võta osa teiste äriühingute juhtimisest⁸⁰. Samas mingit iseseisva tegutsemise määra kehtestatud ei ole, et isik muutuks maksukohustuslaseks⁸¹. Samuti ei ole käibemaksuga maksustamise seisukohast tähendust ebaseaduslike tegevustel ning kõik käibemaksudirektiivi artikkel 9 (1) alla langevad tehingud maksustatakse ühtemoodi⁸². Kohtuasjas C-381/09⁸³ kinnitas Euroopa

⁷⁷ EKo 08.03.2001, C-415/98, *Laszlo Bakcsi*, p 29.

⁷⁸ EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman*, p 23; EKo 11.07.1991, C-97/90, *Hansgeorg Lennartz*, p 35.

⁷⁹ EKo 04.12.1990, C-186/89, *van Tiem*, p 18.

⁸⁰ EKo 20.06.1991, C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*, p 17.

⁸¹ Rendahl, lk 154.

⁸² Terra, B., Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives. Volume 1. Introduction to European VAT*. IBFD 2011, p 365.

Kohus, et liigintressiga laenuandmise tegevus kuulub käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse vaatamata selle ebaseaduslikkusele. Samuti on käibemaksuga maksustatavad ka prostitutsioon ja pornograafilise sisuga teenuste osutamine⁸⁴. Euroopa Kohus on majandustegevuse mõiste alt aga välistanud narkootikumide müümise⁸⁵ ja valeraha impordi⁸⁶. Majandustegevus käibemaksudirektiivi tähenduses ei ole ka kaupade ja teenuste tasuta võõrandamine, kuna sellisena tegutsev isik võrdsustub lõpptarbijaga⁸⁷.

Digitaalsete teenuste käsitlevas õiguskirjanduses⁸⁸ tuuakse välja failivahetust pakkuvate võrgulehekülgede (nt *Pirate Bay*) maksukohustuslaseks kvalifitseerimise problemaatika. Põhiline küsimus ebaseaduslike allalaadimiste võimaldamise puhul on veebikeskkonna maksukohustuslaseks kvalifitseerimine. Kuivõrd Euroopa Kohtu praktikast tulenevalt ei tehta käibemaksuga maksustamise mõttes vahet seaduslikel ja ebaseaduslikel tegevustel, siis tuleks failivahetust pakkuvad võrguleheküljed lugeda maksukohustuslasteks ja nende tegevus käibemaksuga maksustada, kuivõrd pakutavad reklaami tasud võib lugeda tasuks failide allalaadimise eest⁸⁹.

Teine digitaalsete teenuste maksustamise seisukohalt oluline küsimus on tarbijate üles- ja allalaadimiste maksustamine, kuna teatud andmemahu täitumisel võib lugeda tarbijate sellise tegevuse majandustegevuseks käibemaksudirektiivi mõttes⁹⁰. Nn *peer-to-peer* ühenduste puhul on sageli aga võimatu järgida erinevate osapoolte vahel tehtavaid tehinguid ning neid vastavalt ka maksustada.

1.2.3. Maksukohustuslase püsiv tegevuskoht

Teenuste osutamise koha määratlemisel on oluline eristada *B2C* ehk tarbijale osutatud teenuseid ning *B2B* ehk teises riigis asuvalle ettevõtjale osutatud teenuseid. Üldreegli alusel on mittemaksukohustuslasele osutatud teenuste käibe tekkimise kohaks teenuse osutaja ettevõtte asukoht (käibemaksudirektiivi artikkel 45) ning teise riigi ettevõtjale osutatud teenuste käibe tekkimise asukohaks teenuse saaja ettevõtte asukoht (käibemaksudirektiivi artikkel 44). Juhul, kui teenuseid osutatakse maksukohustuslase püsivast tegevuskohast või vastupidi –

⁸³ EKo 07.07.2010, C-381/09, *Gennaro Curia*, resolutsioon.

⁸⁴ Terra, Kajus, lk 365.

⁸⁵ EKo 05.07.1988, C-289/86, *Rustenburgerstraat*, p 31.

⁸⁶ EKo 06.12.1990, C-343/89, *Witzemann*, p 21.

⁸⁷ EKo 01.04.1982, C-89/81, *Staatssecretaris van Financiën*, p 23.

⁸⁸ Rendahl, lk 154.

⁸⁹ Rendahl, lk 154.

⁹⁰ Rendahl, lk 154.

maksukohustustlase püsivale tegevuskohale, on teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht (käibemaksudirektiivi artiklid 44 ja 45). Seetõttu on oluline täpsustada, mida loetakse käibemaksudirektiivi mõistes äriühingu püsivaks tegevuskohaks. Kuivõrd käibemaksudirektiivi rakendusaktides toodud püsiva tegevuskoha definitsioon⁹¹ on koostatud varasema Euroopa Kohtu praktika alusel, analüüsitakse järgnevalt definitsiooni aluseks olnud kohtupraktikat.

Kohtuasjas C-168/84 oli arutusel Saksa maksukohustustlase mänguautomaatide ja muusikaseadmete paigaldamise ja opereerimise teenus reisilaevadel, mis opereerivad Saksamaa ja Taani vahel⁹². Äriühingu registreeritud kontor asus Saksamaal ning reisilaevadel püsivalt töötajaid ei olnud. Euroopa Kohus kasutas käibemaksudirektiivi teleoloogilist tõlgendamist käibe tekkimise koha kindlaksmääramiseks. Maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramine võib põhjustada liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, eelkõige selles osas, mis puudutab kaupade tarnet koos kokkupanekuga ning teenuste osutamist⁹³. Euroopa Kohus selgitas, et käibemaksudirektiivi seisukohast ei ole oluline, kus teenuseid tegelikult tarbiti, vaid teenuse osutamise koht sõltub teenuse osutaja ja saaja asukohast. Seega asus Euroopa Kohus seisukohale, et põhiline lähtekoht, mille alusel määrata kaupade ja teenuste käibe tekkimise kohta, on müüja või teenuse osutaja asukoht. Olukorras, kus selline lähtekoht viib ebaratsionaalsele maksustamisele või tekitab konflikte liikmesriikide vahel, tuleb alles vaadata maksukohustustlase teisi tegevuskohti⁹⁴. Teenuse osutamise seostamine asukoha asemel ettevõtte teise tegevuskohaga võib tulla arvesse vaid juhul, kui see tegevuskoht on teatava minimaalse suurusega ning seal on alaliselt olemas asjaomaste teenuse osutamiseks vajalikud inim- ja tehnilised ressursid⁹⁵.

Teisisõnu, teenuse käive saab tekkida ettevõtte registrijärgsest asukohast erinevas asukohas üksnes juhul, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) püsival tegevuskohal on piisav püsiv struktuur ja suurus;
- b) püsivas tegevuskohas on teenuste osutamiseks vajalik inimressurss ja tehnilised vahendid;
- c) selline püsiv tegevuskoht ei ole ajutine.

⁹¹ Rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 11.

⁹² EKo 04.07.1985, C-168/84, *Berkholz*.

⁹³ EKo 04.07.1985, C-168/84, *Berkholz*, p 14 ja käibemaksudirektiivi preambula p 17.

⁹⁴ EKo 04.07.1985, C-168/84, *Berkholz*, p 17.

⁹⁵ EKo 04.07.1985, C-168/84, *Berkholz*, p 18; EKo 02.05.1996, C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S*.

Majandustegevuse asukoha mõistet tuleb võtta tehnilises tähenduses, st et see viitab registrijärgsele asukohale, nagu see on kindlaks määratud teenuseid osutavat ettevõtjat omava äriühingu asutamisdokumendis⁹⁶.

Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et teenuse osutamine on maksustatav ainult siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid⁹⁷. Selleks, et osutatud tehingute käibemaksuga maksustamiseks kindlaks teha - kas mitteresidendist äriühingul ja ühel tema filiaalidest on selline õigussuhe - tuleb kontrollida, kas püsiv tegevuskoht teostab iseseisvat majandustegevust. Sellega seoses tuleb uurida, kas püsivat tegevuskohta võib pidada iseseisvaks ettevõtteks, muuhulgas selle poolest, kas ta kannab oma tegevusest tulenevat majanduslikku riski⁹⁸.

Kohtuasjas C-260/95 leidis Euroopa Kohus, et agendi tegevuskoht võib moodustada teenuste osutamise koha mõttes püsiva tegevuskoha üksnes juhul, kui agent tegutseb iseseisvalt ja täidab eelnevalt nimetatud kriteeriume. Seega leidis Euroopa Kohus, et püsiv tegevuskoht võib küll omada vajalikku inimressurssi ja tehnilisi võimalusi, kui olukorras, kui selline püsiv tegevuskoht ei tegutse majanduslikus mõttes ise, ei saa seda pidada teenuse osutajaks.

Püsiva tegevuskoha iseseisvuse määra analüüsis Euroopa Kohus aga kohtuasjas C-210/04. Kohus leidis, et püsiva tegevuskoha iseseisvuse kriteerium on rangelt seotud sellega, kas püsiv tegevuskoht on eraldiseisev maksukohustuslane ning kas sellel on eraldiseisev ettevõtlus (majandustegevus)⁹⁹. Kohus sedastas ühtlasi, et käibemaksu sisukohalt ei saa ettevõtte püsivat tegevuskohta sisustada OECD tulu ja kapitali maksustamise mudelkonventsiooni ja selle kommentaaride alusel¹⁰⁰.

Püsiva tegevuskoha iseseisvuse määramisel tuleb niisiis vaadata nii püsiva tegevuskoha juhtimisstruktuuri kui ka positsiooni äriühingute grupis. Seetõttu tuleb käibe omistamiseks püsivale tegevuskohale analüüsida kõiki ülaltoodud kriteeriume juhtumipõhiselt.

⁹⁶ EKo 04.07.1985, C-168/84, *Berkholz*.

⁹⁷ EKo 03.03.1994, C-16/93, *Tolsma*, p 14; EKo 21.03.2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, p 39.

⁹⁸ EKo 23.03.2006, C-210/04, *FCE Bank plc.*, p 35.

⁹⁹ EKo 23.03.2006, C-210/04, *FCE Bank plc.*, p 35-37.

¹⁰⁰ EKo 23.03.2006, C-210/04, *FCE Bank plc.*, p 39.

Eeltoodud kohtupraktikast tulenevalt defineeritakse käibemaksudirektiivi rakendusmääruses nr 282/2011 püsiv tegevuskoht lähtuvalt maksukohustuslase rollist tehingus¹⁰¹:

- a) Kui teenust osutatakse maksukohustuslasele, kes sellena tegutseb, siis tuleb sellise maksukohustuslase püsiva tegevuskoha all mõista mistahes tegevuskohta peale eelnimetatud ettevõtja asukoha, mida iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid.
- b) Kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, on teenuste osutajaks, loetakse püsivaks tegevuskohaks ettevõtte selline asukoht, mida iseloomustab inimeste ja tehniliste vahendite poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal pakkuda enda osutatavaid teenuseid.

1.3. Maksumäärad ja maksuvabastused

1.3.1. Harilik maksumäär

Käibemaksudirektiivi artiklid 93 – 130 ja lisa III annavad liikmesriikidele laialdased võimalused maksumäärade kehtestamiseks, mistõttu on liikmesriikide käibemaksumäärad väga erinevad. Liikmesriikidel on lubatud kohaldada kaupadele ja teenustele hariliku maksumäära ning riigid võivad kasutada ühte või kahte vähendatud määra nendele kaupadele ja teenustele, mis on loetletud käibemaksudirektiivi kinnises nimekirjas. Mitmetele liikmesriikidel on aga lubatud kasutada aga mitmeid täiendavaid erandlikke maksumäärasid, mis raskendavad ühtse käibemaksusüsteemi kehtestamist.

Käibemaksudirektiivi kohaselt peab käibemaksu harilik määr liikmesriikides olema vähemalt 15% (käibemaksudirektiivi artikkel 97). Sellest madalamat harilikku maksumäära pole liikmesriikidel kehtestada lubatud, kuid käibemaksumäära ülempiiri käibemaksudirektiiv ette ei näe. Seega võivad liikmesriigid soovi korral kehtestada mõnele kaubale või teenusele ka kõrgendatud maksumäära.

Euroopa Komisjoni andmetel¹⁰² varieeruvad harilikud määrad 15% kuni 27%. Kõige madalam määr on Luksemburgi Suurhertsogiriigis ja kõige kõrgem Ungari Vabariigis.

¹⁰¹ Rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 11.

1.3.2. Vähendatud maksumäärad

Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 98 (1) on liikmesriikidel õigus kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära, kusjuures vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes (käibemaksudirektiivi artikkel 98 (2)). Vähendatud maksumäär ei tohi olla madalam kui 5% (käibemaksudirektiivi artikkel 99 (1)).

Käibemaksudirektiivi III lisas nimetatud kaubad ja teenused on valdavalt sotsiaalse või ajaloolise taustaga ning vähendatud maksumäärade kehtestamise eesmärk on muuta nimetatud kaupade ja teenuste tarbimine soodsamaks¹⁰³. Õiguskirjanduses on diskuteeritud selle üles, kas vähendatud maksumäära kehtestamine on kõige õigem moodus selleks, et muuta teatud kaupu ja teenuseid inimestele kättesaadavamaks. Liikmesriikide, poliitiliste gruppide ja huvigruppide seisukohad võivad antud küsimuses kardinaalselt erineda¹⁰⁴. Täpsemalt analüüsitakse vähendatud käibemaksumäärade kasutamise otstarbekust uurimuse alapeatükis 3.2.4.

Lähtuvalt Nõukogu direktiivist nr 2008/8/EÜ¹⁰⁵ tulenevast täiendusest on liikmesriikidel keelatud vähendatud maksumäärasid kohaldada elektrooniliselt osutatavate teenuste suhtes (käibemaksudirektiivi artikkel 98 (2)). Vastavalt käibemaksudirektiivi lisas II ja rakendusmääruse 282/2011 artiklis 7(2) toodud elektrooniliselt osutatavate teenuste definitsioonile, ei rakendu piirang aga teistele digitaalsetele teenustele¹⁰⁶.

Erinevalt maksuvabastustest ei ole alandatud maksumäärade kasutamine liikmesriigile kohustuslik, kuid kuna alandatud maksumäär annab kauba müüjale või teenuse osutajale täieliku sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, annab alandatud maksumäär tarbijale soodsama efekti kui maksuvabastus¹⁰⁷.

¹⁰² VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. TAXUD.C.1(2014)48867. Available: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, 01.05.2014.

¹⁰³ Elling, lk 46.

¹⁰⁴ Elling, lk 46.

¹⁰⁵ Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuse osutamise kohaga. - ELT L 44, 20.02.2008, lk 11 – 22.

¹⁰⁶ Vt alapeatükk 1.1.2.

¹⁰⁷ Lehis, lk 319.

Vähendatud maksumäärast tuleb eristada 0%-list maksumäära, mis on maksuvabastuse eriliik, mis annab müüjale täieliku sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse¹⁰⁸.

1.3.3. Maksuvabastused

Käibemaksudirektiiv näeb ette kahte liiki maksuvabastuse: maksuvabastus ja täieliku sisendkäibemaksu mahaarvamisega maksuvabastus (0%-line maksumäär).

0%-line määr on vajalik sihtkohamaa printsiibi rakendamiseks, sest riigist välja viidud kaup või teise riigi isikule osutatud teenus maksustatakse selles teises riigis. Käibemaksudirektiivis on lubatud 0%-lise määra rakendamine ammendavalt järgmistes artiklites: 138, 142, 144, 146 - 149, 151, 152, 153, 156, 157 (1) b), 158 - 161 ja 164.

Maksuvabastus ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ning maksuvaba toote tarbija maksab toote hinna sees kinni ka toote müüja poolt tasutud käibemaksu. Tõeliselt maksuvabaks jääb üksnes viimse müüja poolt loodud lisandunud väärtus¹⁰⁹. Seepärast sisaldab maksuvabastuste loetelu põhiliselt tööjõumahukaid teenuseid, mille osutamisel ei kasutata eriti palju sisseostetud kaupu ja teenuseid¹¹⁰.

Käibemaksudirektiiv eristab aga universaalseid maksuvabastusi¹¹¹ ja kaba impordi¹¹² või ühendusesisese soetamisega seotud maksuvabastusi¹¹³. Universaalsed maksuvabastused, mille objektid vabastatakse käibemaksust kõikide käivete puhul, liigitatakse omakorda kahte rühma: sotsiaalse eesmärgiga ja tehnilise iseloomuga maksuvabastused¹¹⁴.

¹⁰⁸ Lehis, lk 320.

¹⁰⁹ Lehis, lk 321.

¹¹⁰ Lehis, lk 321.

¹¹¹ Eelkõige käibemaksudirektiivi artiklid 132 – 137.

¹¹² Käibemaksudirektiivi artiklid 143 – 145.

¹¹³ Käibemaksudirektiivi artiklid 140 – 141.

¹¹⁴ Lehis, lk 322.

2. DIGITAALSELT OSUTATAVATE TEENUSTE KÄIBE TEKKIMISE KOHA MÄÄRAMINE

2.1. Käibe tekkimise koha üldprintsiibid

2.1.1. Sihtkohamaa printsiip

Käibemaksuga koormatakse tarbijat, mistõttu toimub maksustamine üldjuhul selles riigis, kus asub teenuse lõpptarbija¹¹⁵. See tähendab, et teenuste piiriülese osutamise puhul maksustatakse teenus üksnes selles riigis, kus asub teenuse lõpptarbija. Printsiibist lähtuvalt maksustatakse ühes riigist teise osutatud teenused lähtekohariigis nullmääraga (maksuvabastus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega) ning sihtkohariigis maksustatakse teenuste import.

Sihtkohamaa põhimõtte eeliseks on aga see, et kõikidel kaupadel ja teenustel lasub ühesugune maksukoormus, kui need lõpuks tarbijale maha müüakse¹¹⁶. Samas tuleb teenuste piiriülese osutamise korral teha piiril alati maksukohandusi, mis elektrooniliste teenuste puhul võib osutada keeruliseks ning toob kaasa täiendava halduskoormuse.

Sihtkohamaa printsiibi rakendamine eeldab maksude kogumist teenuse saajatelt. Riigid peavad aga just teenuse saajalt maksude kogumist liiga keerulisemaks lahenduseks, mistõttu tuleb kaupade ja teenuste müüjaid kasutada vahendajatena, kes maksud kokku koguvad. Selline lahendus toob kaasa kolm olulist tagajärge¹¹⁷:

- a) väga suured maksuseaduste täitmise kulud eriti aga just väikestele ja keskmistele ettevõtetele, kuivõrd müüja peab arvutama, deklareerima ja tasuma tarbimismaksud igas jurisdiktsioonis, milles ta kaupu või teenuseid müüb;
- b) isegi parima maksutarkvara korral leiavad äriühingud, et maksude tasumise kohustus tuhandetes erinevates jurisdiktsioonides, kus on erinevad ja pidevalt muutuvad maksumäärad, maksuseadused ja deklareerimisnõuded, on ülemääraselt koormav kohustus;

¹¹⁵ Lehis, lk 288.

¹¹⁶ Terra, B. Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist. Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006, lk 12.

¹¹⁷ Basu, lk 62.

- c) maksude tasumise kontrollimine on sama keeruline ülesanne riikide maksuhalduritele kui maksude arvestamise, deklareerimise ja tasumise ülesanne digitaalseid teenuseid pakkuvatele äriühingutele.

Seetõttu nõuab sihtkohamaa printsiibi rakendamine kõrgetasemelist rahvusvahelist koostööd, et tagada maksuseaduste täitmine ning maksude tasumise õigsuse kontroll üle maailma. Seetõttu leiavad erinevad autorid¹¹⁸, et topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise vältimiseks on esmatähtis sõlmida rahvusvahelisi kokkuleppeid kaupade ja teenuste käibe tekkimise koha kohta. Terra¹¹⁹ argumenteerib, et vastasel juhul on topeltmaksustamine vältimatu, kuna ühte ja sama kaupa või teenust võidakse maksustada mitmes eri riigis ja maksukoormus võib lasuda mitmel erineval isikul.

Hoolimata sihtkohamaa printsiibi rakendamise keerukusest toetab just sellist tarbimismaksude kogumist OECD, Euroopa Komisjon ja Maailma Kaubandusorganisatsioon (WTO).

2.1.2. Lähtekohamaa printsiip

Lähtekohamaa printsiibi alusel maksustatakse teise riiki suunatud tärned müüja asukohariigis ning maksukohustuslasest ostja saab sihtkohariigis lähtekohariigi käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Sisuliselt luuakse nii olukord, kus kauba maksumus on lõpptarbijale sama, hoolimata tema asukohajurisdiktsioonist. Praktikas on selle eesmärgi saavutamine aga raskendatud põhjusel, et riigid ei suuda kokku leppida kõikidele liikmesriikidele vastuvõetavat maksutulude ümberjaotamise skeemi, sest ilma ümberjaotamiseta kaotaksid importivad riigid märkimisväärselt maksutulu eksportivate riikide kasuks¹²⁰. Seetõttu on Euroopa Liidus välja töötatud pöördmaksustamise regulatsioon ning lähtekohamaa maksustamise printsiibist on loobutud.

Elektrooniliste teenuste puhul lihtsustaks lähtekohamaa maksustamisõiguse rakendamine aga märgatavalt käibemaksuarvestust ning vähendaks oluliselt ettevõtete halduskoormust. Lähtekohamaa printsiibi rakendamise puhul paigutaksid äriühingud end aga madala maksumääraga riikidesse ning riikide vahel algaks võidujooks kõige madalama

¹¹⁸ Nt Basu, lk 63; Westberg, B. Cross-Border Taxation of E-commerce. IBFD: 2002, p 145.

¹¹⁹ Terra, lk 2-3.

¹²⁰ Lehis, lk 288.

maksumääraga käibemaksusüsteemi rakendamiseks¹²¹. Viimane vähendaks aga märgatavalt maksutulu, mida OECD nimetab kahjustavaks maksukonkurentsiks¹²².

2.1.3. Kasu printsiip

Kasu põhimõtte järgi on päritolust lähtuv maks õigustatud ainult siis, kui ühiskondlikud teenused lõikavad tootmistegevusest esmajoones tulu¹²³. Euroopa Liidus rakendatav käibemaks on aga tarbimise maksustamisele suunatud lisandväärtuse maks, mistõttu ei rakendata maksu Euroopa Liidus tootmisest lähtuvalt – tarbijad esmaste kasusaajatena kannavad kaudsete maksude koormat. Seetõttu leitakse, et eratarbijate tarbimismaksudelt peaks kasu saama üksnes see jurisdiktsioon, kus tarbimine aset leiab, st sihtriik¹²⁴. Sellest printsiibist lähtuvalt tuleb riigist eksporditud kaupadele ja teenustele rakendada nullmäära (maksuvabastus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega) ning tagastada välismaa ettevõtjatele, kellel sihtkohariigis käivet ei teki, seal tehtud kuludelt tasutud sisendkäibemaks¹²⁵. Kaupade ja teenuste import tuleb aga maksustada samamoodi nagu sihtkohariigi kaup või teenus, vastasel juhul saaksid välismaised tootjad konkurentsieelise¹²⁶.

2.1.4. Tegeliku kasutamise ja kasu saamise printsiip

Teenuste tegeliku kasutamise ja neist kasu saamise printsiip on seotud sihtkohamaa printsiibiga ning seda rakendatakse eelkõige maksukohustuslastest teenuse saajatele digitaalsete teenuste osutamisel. Tegeliku kasutamise ja kasu saamise printsiibi alusel loetakse teenuste osutamise asukohaks koht, kus teenuse saaja tegelikult teenuseid tarbib, sõltumata teenuste osutamise kokkulepetest (lepingutingimustest), maksete laekumisest või muust teenuse saaja huvist.

Kui üldjuhul on maksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks teenuse saaja asukoht (käibemaksudirektiivi artikkel 44) ning mittemaksukohustuslasest teenuse saajale osutatava teenuse osutamise kohaks teenuse osutaja asukoht (käibemaksudirektiivi artikkel 45), siis käibemaksudirektiivi artikkel 59a sätestab erireegli topeltmaksustamise,

¹²¹ Basu, lk 63.

¹²² OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue 1998. Available: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>, 01.05.2014.

¹²³ Terra, lk 13.

¹²⁴ Terra, lk 13.

¹²⁵ Lehis, lk 288.

¹²⁶ Lehis, lk 288.

maksustamata jätmise ja konkurentsi moonutamise vältimiseks. Printsipi ei kohaldata aga elektrooniliselt osutatud teenuste suhtes, kui neid teenuseid osutatakse mittemaksukohustuslasele, kelle asukoht ei ole ühenduses (käibemaksudirektiivi artikkel 59a). Piirangu eesmärk on lihtsustada teenuse osutamise koha määramist, kuivõrd enamus mittemaksukohustuslasest tarbijaid tarbivad teenust just oma asukohariigis.

Vastavalt käibemaksudirektiivi artikkel 59a punktile a võivad liikmesriigid käsitleda nende territooriumil asuvat teenuse osutamise kohta väljaspool ühendust asuva kohana, kui teenuse tegelik kasutamine ja neist kasu saamine toimub väljaspool ühendust. Samamoodi lubab käibemaksudirektiivi artikkel 59a punkt b liikmesriikidel käsitleda väljaspool ühendust asuvat teenuse osutamise kohta nende territooriumil asuva kohana, kui teenuse tegelik kasutamine ja sellest kasu saamine toimub liikmesriigi territooriumil.

Printsiibi rakendamine võib osutada keeruliseks olukordades, kus sama teenust tarbitakse erinevates määrades (kogustes) korraga mitmes erinevas jurisdiktsioonis. Keeruliste vaidluste vältimiseks on otstarbekas kasutada süstemaatilist ja praktilist lähenemist teenuse tarbimise määrade jagamisel erinevates riikides asuvate tarbijate vahel¹²⁷. Lihtsaim viis korrektse määratluse leidmiseks on lasta teenusepakkujal teha ettepanek, kuidas arvestada erinevates jurisdiktsioonides teenuse tarbimise määra. Juhul, kui teenusepakkuja poolt pakutud meetod ei tööta, tuleks aluseks võtta faktilised andmed (teenuse kasutamise mõõtmine, teenuse saaja äritehingute hulk jurisdiktsioonis jm)¹²⁸. Igal juhul eeldab selline teenuse kasutamise määra leidmine aga maksuhalduri ning teenuse osutaja ja saaja vastastikust kokkulepet.

Olukorras, mil telekommunikatsiooniteenuseid osutatakse maksukohustuslasele, kes neid omakorda edasi müüb, tuleb iga teenuse tarne puhul tuvastada teenuse osutamise koht eraldi, arvestades teenuseid edasimüüva maksukohustuslase teenuste kasutamist ja nendest kasusaamist.

Äriühingutest teenuste saaja puhul on seega võimalik, et teenuseid maksustatakse sellises jurisdiktsioonis, kus teenuse saajal puudub asukoht või püsiv tegevuskoht, kuid kus ta teenuseid reaalselt tarbib. Kohtuasjas C-1/08 kinnitas Euroopa Kohus liikmesriigi õigust maksustada ühenduseväliselt isikult ostetud teenuseid sellised liikmesriigis, kus teenuseid

¹²⁷ Swinkels, J. J. P. Effective Use and Enjoyment of Services under EU VAT. International VAT Monitor: IBFD 2009. Available: <http://empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/2009-25.pdf>, 01.05.2014.

¹²⁸ Ibid.

reaalselt tarbitakse, hoolimata sellest, millises liikmesriigis registreeritud äriühinguga on sõlmitud teenuse osutamise leping.

Topeltmaksustamise või maksustamata jätmise vältimise piirang võib aga väga lihtsalt kaasa tuua hoopis topeltmaksustamise olukorras, kui liikmesriigi maksukohustuslasele osutatud teenust maksustavad nii teenuse saaja asukoha liikmesriik kui ka teenuse tegeliku tarbimise ja sellest kasu saamise liikmesriik. Maksuvaidluste vältimiseks tuleb seetõttu soodustada liikmesriikide maksuhaldurite vahelist koostööd ja infovahetust.

2.2. OECD juhised piiriüleste digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha määramiseks

2.2.1. Sissejuhatavad märkused

Tarbimiskohta saab määratleda erinevalt. Kõige selgemalt võiks tarbimiskohaks lugeda sellise jurisdiktsiooni, kus teenust reaalselt tarbitakse. Üheks selliseks kohaks võib olla tarbija elukohariik. Samas võib tarbimiskohta määrata ka sellise kohana, kus tarbija saab teenusest kasu¹²⁹. Sellise määratluse järgi võib tarbimiskoht olla mõnes muus jurisdiktsioonis kui tarbija tegelik elukoht. Näiteks võib tarbija teenusest kasu saada puhkuseraisil, laevas või lennukis viibides. Viimaste puhul võib üldlase tekkida küsimus jurisdiktsiooni määratlemisel.

Elektroonilise kaubanduse ja digitaalsete teenuste käibe puhul tuuakse õiguskirjanduses¹³⁰ välja mitmeid takistusi, mis muudavad tarbimiskoha määratlemise keeruliseks. Esmalt on vaja tuvastada teenuse käibe osapooled ning seejärel tarneliik ise. Osapoolte asukoha määramine võiks tugineda eelkõige järgmistel alustel:

- a) teenuse osutaja asukoht on tema registrijärgses asukohas või püsivas tegevuskohas;
- b) teenuse saaja asukoht on samuti tema registrijärgne asukoht või püsiv tegevuskoht;
- c) mittemaksukohustuslasest teenuse saaja asukoht on jurisdiktsioon, kus on tarbija elukoht.

Digitaalsete teenuste puhul on tõenäoline, et tarne ei toimunud eelnimetatud asukohtade vahel. Problemaatiline on eelkõige tarbijast teenuse saaja asukoha määramine. Digitaalsete

¹²⁹ Terra, lk 5.

¹³⁰ Rendahl, lk 116.

teenuste tarne osapoolte ja asukoha määramine on eriti keeruline just piiriüleste tehingute puhul ning olukorras, kus jurisdiktsioonid määratlevad digitaalsete teenuste tarnega seotud aspekte erinevalt, võib tekkida selliste teenuste topeltemaksustamine või tahtmatu mittemaksustamine.

OECD peab digitaalsete teenuste tarbimiskoha määramist selliste teenuste käibemaksuga maksustamise kõige keerulisemaks probleemiks¹³¹. Igal üksikul juhul teenuse tarbija ja tema asukoha kindlaksmääramine võib osutuda võimatuks või kaasa tuua ulatuslikud kulud teenuse osutajale. Kõrged kulud teenuseosutajatele tõstavad omakorda teenuse hinda, mistõttu suureneb maksudest kõrvalehoidumise risk ja seeläbi väheneb riigikassase laekuv tulu¹³².

Eelduslikult suureneb digitaalsete teenuste tarbimine ja tarbijate liikuvus märgatavalt, mistõttu suurenevad ka teenuse tarbimiskoha kindlakstegemisega seotud kulud. Selleks, et vähendada maksumaksja kulutusi digitaalsete teenuse käibemaksu arvestamisel ja tasumisel, on OECD maksuküsimuste komitee¹³³ alustanud rahvusvaheliste tehingute käibemaksuga maksustamise suuniste¹³⁴ väljatöötamist. Tänapäevaks on OECD välja andnud suuniste nelja osa eelnõud, mis on läbinud ka rahvusvahelised konsultatsioonid. Need neli vahepealset eelnõud puudutavad (i) suuniste eessõna; (ii) käibemaksusüsteemi põhifunktsioone, mida suunised puudutavad; (iii) piiriüleste teenuste käibe tekkimise kohta, kui teenuseid osutatakse teises riigis asuvalle ettevõtjale (*B2B*); (iv) teises riigis asuva ettevõtjale osutatavate teenuste käibe tekkimise koha määramise rakendusjuhiseid.

Kuna tegemist on tööversioonidega, pole tegemist rahvusvahelise konsensusdokumendiga, mis oleks riikidele õiguslikult siduvad. Kuivõrd eelnõud on aga läbinud rahvusvahelised konsultatsioonid erinevate huvigruppidega, on väljaantud dokumentide tähendus rahvusvahelises õigusruumis suur.

Kui teises riigis asuva ettevõtja kindlakstegemine ning talle osutatud teenuse käibe tekkimise koha määramine üldjuhul teenuse osutajale ülemääraseid maksuseaduste täitmise kulusid kaasa ei too, siis teises riigis asuvalle tarbijale osutatud teenuse käibe tekkimise koha kindlakstegemine on märksa keerulisem. Nimelt on ettevõtjad üldjuhul maksukohustuslased,

¹³¹ Rendahl, lk 116 ja OECD. Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions 2001, lk 45.

¹³² OECD. Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions 2001, lk 45.

¹³³ OECD Committee on Fiscal Affairs.

¹³⁴ OECD International VAT/GST Guidelines, 2013.

kelle puhul saab teenuse tarbimise koha käibemaksukohustuslase registreerimisnumbri alusel kindlaks teha. Eratarbijate liikuvus ja digitaalsete teenuste üha laialdasem kasutamine on muutunud tarbijatele osutatud digitaalsete teenuste käibemaksuga maksustamise aga äärmiselt keeruliseks. Viimases, 2013. aasta veebruaris välja antud OECD maksuküsimuste komitee juhendmaterjalis¹³⁵ on B2C osa tervikuna välja jäetud ning keskendatud on üksnes B2B käibe tekkimise koha kindlaksmääramisega seotud küsimustele. Välisriigis asuvale eratarbijale osutatud teenuste käibe tekkimise koha juhised loodetakse kokku panna 2014. aasta lõpuks.

2.2.2. Teises riigis asuvale ettevõtjale (B2B) osutatud digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koht

Esimesed kaks eelnõud¹³⁶ piiriüleste B2B tehingute käibe tekkimise koha kohta andis OECD välja 2008. aastal. Eelnõudele eelnes rahvusvaheline konsultatsiooniprotsess, millest koorsid välja kaks põhilist järeldust:

- a) digitaalsete teenuste maksustamisõigus peab olema jurisdiktsioonil, kus teenust tarbitakse (sihtkohamaa printsiip);
- b) selleks, et teha kindlaks teenuste tarbimisjurisdiktsioon, ei piisa nn puhta tarbimise testist, vaid toetuda tuleb teistele teguritele.

Puhta tarbimise testi järgi tuleks digitaalsed teenused maksustada jurisdiktsioonis, kus neid efektiivselt kasutatakse. Sellist asukohta on aga äärmiselt keeruline tuvastada ning isegi, kui digitaalsete teenuste efektiivse kasutamise kohta oleks võimalik üheselt määrata, tooks see kaasa talumatud kulud maksumaksjale ning maksuhalduritele¹³⁷. Teenuse tarbija registreeritud asukohale toetudes tagatakse aga selgus ja õiguskindlus väikese administratiivkoormusega.

Seetõttu on OECD vastu võtnud järgmised suunised piiriüleste B2B tehingute maksustamise kohta:

¹³⁵ OECD International VAT/GST Guidelines, 2013.

¹³⁶ OECD. Applying VAT/GST to cross-border trade in services and intangibles, Emerging tax concepts for defining place of taxation – Invitation for comments, January 2008. Available: <http://www.oecd.org/tax/consumption/39874228.pdf>, 01.05.2014 ja OECD. Applying VAT/GST to cross-border trade in services and intangibles, Emerging tax concepts for defining place of taxation, Second consultation document – Invitation for comments, June 2008. Available: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/40931469.pdf>, 01.05.2014.

¹³⁷ Lamensch, M. OECD Draft Guidelines on VAT/GST on Cross-Border Services. -International VAT Monitor, Vol. 21, No 4 2010, p 2.

- a) Ülemaailmne sihtkohamaa printsiibi kohaldamine tagab rahvusvahelise kaubanduse ühetaolise maksustamise. Lähtekohamaa ja sihtkohamaa printsiipide kombineeritud kasutamine toob kaasa piiriüleste tehingute topeltmaksustamise või tahtmatud mittemaksustamise.
- b) Teenuse saaja identiteet tuvastatakse üldjuhul ärikokkulepete (lepingud) alusel.
- c) Juhul, kui teenuse saajal on püsiv tegevuskoht rohkem kui ühes jurisdiktsioonis, on maksustamisõigus sellel jurisdiktsioonil, kus osutatud teenust tarbitakse.
- d) Nendel juhtudel, kui teenuseid kasutatakse ühes või mitmes sellises püsivas tegevuskohas, mis ei ole sõlminud teenuse osutajaga ärikokkulepet, on maksustamisõigus kõigil teenuse tarbimise jurisdiktsioonidel proportsionaalselt selles jurisdiktsioonis tarbitud teenuse osaga.

Lähtuvalt suunistest loetakse ärikokkulepeteks lepinguid, mis määravad kindlaks poolte õigused ja kohustused seoses osutatava teenusega¹³⁸. Ärikokkulepped põhinevad üldjuhul poolte tegelikul tahtel ning need ei pea olema kirjalikus vormis¹³⁹. Kuivõrd ärikokkulepped erinevad ärivaldkondade kaupa, pole võimalik tuua ka ammendavat loetelu sellistest kokkulepetest või neid iseloomustavatest tunnustest.

Olukorras, kus teenuse saajal on üks või mitu püsivat tegevuskohta, kes teenust kasutavad, pakub OECD välja maksustamise lähtuvalt teenuse saaja püsivate tegevuskohtade sisemistest kulutuste jaotamise kokkulepetest. On mõistlik eeldada, et sellised äriühingud jagavad erinevate teenusest kasu saavate püsivate tegevuskohtade vahel ka teenuse osutamisega seotud kulusid. Selliste sisemiste kulude jaotamise kokkulepete alusel peaks jagunema ka käibemaksukoormus erinevate püsivate tegevuskohtade vahel. Seetõttu tuleks teenus maksustada osade kaupa vastavalt konkreetsele teenuse osa tarbivas jurisdiktsioonis¹⁴⁰.

Eeltoodud maksustamise üldreeglist nähakse ette ka kaks erandit¹⁴¹:

- a) Piiriüleste ettevõtjate vahel teostatavate tehingute puhul võib teenuse saaja asukoha määrata ka mõne muu teguri alusel, kui järgmised tingimused on täidetud:

¹³⁸ OECD International VAT/GST Guidelines, 2013, p 31.

¹³⁹ OECD International VAT/GST Guidelines, 2013, p 31.

¹⁴⁰ OECD International VAT/GST Guidelines, 2013, p 31.

¹⁴¹ OECD International VAT/GST Guidelines, 2013, pp 45 and 48.

1. Maksustamisõiguse jaotamine erinevate jurisdiktsioonide vahel lähtuvalt teenuse saaja asukohast viib ebamõistlikule tulemusele, arvestades järgmiste printsiipidega:
 - neutraalsuse printsiip;
 - efektiivsuse printsiip;
 - õiguskindluse ja lihtsuse printsiip;
 - tõhususe ja õigluse printsiip.
 2. Kliendi asukohast erineva teguriga arvestamine viib oluliselt parema tulemusele, arvestades nimetatud printsiipidega.
- b) Kui teises riigis asuvale ettevõtjale osutatud teenus on otseselt seotud kinnisvaraga, tuleks teenus maksustada selles jurisdiktsioonis, kus kinnisrasi asub.

Suuniste rakendamisel tuleb aga arvestada ka oluliste piirangutega. Suunised on koostatud eeldusel, et kõikide teenuste tarned on seaduslikud ja omavad majanduslikku sisu, teenuste osutamisel ei väldita nende maksustamist, teenuseid osutatakse eelkõige ühes asukohas asuvatele tarbijast ettevõtjatele.

2.2.3. Teises riigis asuvale tarbijale (B2C) osutatud digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koht

Kuigi 2013. aastal välja antud rahvusvahelise käibemaksu juhised *B2C* teenuste osutamist ei käsitle, on OECD *B2C* digitaalsete teenuste käibe tekkimise koha üldised juhised esitanud 2001¹⁴² ja 2006¹⁴³.

Mõlemas dokumendis pakub OECD välja üldreegli eratarbijale osutatud teenuse käibe tekkimise koha määramiseks: digitaalsete teenuste käibe tekkimise koht on eratarbija alaline elukoht¹⁴⁴. Olukorras, mil eratarbijal on alaline elukoht mitmes riigis, loetakse käibe tekkinuks selles riigis, kus tarbija veedab suurema osa oma ajast¹⁴⁵.

¹⁴² OECD Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, 2001.

¹⁴³ OECD International VAT/GST Guidelines, February 2006. Available: <http://www.oecd.org/tax/consumption/36177871.pdf>, 01.05.2014.

¹⁴⁴ OECD. Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions 2001, p 45; OECD International VAT/GST Guidelines, 2006, III.C.A., p 5.

¹⁴⁵ OECD. Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce. A Report from Working Party No 9. February 2001, p 35.

Õiguskirjanduses¹⁴⁶ on sellise määratluse asjakohasus aga kahtluse alla seatud järgmiste aspektide tõttu:

- a) Isegi, kui OECD soovitusel eratarbija asukoha määramiseks vähendavad maksumaksja maksuseadustele täitmise kulusid, võib sellise määratluse järgi leitud asukoht aga olla erinev teenuste tegeliku tarbimise ja nendest kasu saamise asukohast.
- b) Eratarbijate asukohta ja seal viibitud aega on digitaalsete teenuste osutajatel keeruline määrata ning kui selline kohustus teenuse osutajatele panna, võivad käibemaksu arvutamise ja tasumisega seotud kulud veelgi kasvada.

Välja on pakutud ka järgmisi variante eratarbija asukoha määramiseks:

- a) määrata tarbija asukoht kasutatavate telekommunikatsiooniliinide põhjal, kui teest tarbitakse telekommunikatsiooniliinide kaudu¹⁴⁷;
- b) määrata tarbija asukoht tasumisviisi alusel, kui teenuste eest tasutakse arvutivõrgus¹⁴⁸;
- c) määrata tarbija asukoht seadme IP-aadressi alusel¹⁴⁹;
- d) määrata tarbija asukoht digitaalsete sertifikaatide või digiallkirjade alusel¹⁵⁰.

Kõigi nimetatud variantide puhul on aga võimalik maksude tasumisest hoiduda või viia maksukohustus madalama maksumääraga jurisdiktsiooni. OECD näeb parima võimaliku lahendusena kasutada maksete vahendajatelt kogutavat informatsiooni, kuid samas leiab, et sellise lahenduse käivitamine oleks kulukas ja tekib küsimusi, kas kolmandatele isikutele saaks sellist administratiivkoormust panna¹⁵¹.

Igal juhul nõuab korrektse maksustamise administreerimine aga täiendavate tehnoloogiliste lahenduste väljatöötamist (nt digiallkirja juurutamist). OECD näeb ajutise lahendusena riikide maksuhalduri võimalust töötada välja oma juhised digitaalsete teenuste eratarbijatele osutamise maksustamiseks. Selline lahendus ei vasta aga digitaalsete teenuste käibemaksuga maksustamise vajadustele, kuivõrd digitaalsete teenuste osutamine on sageli piiriülene ning

¹⁴⁶ Nt Rendahl, lk 117.

¹⁴⁷ Rendahl, lk 117.

¹⁴⁸ Rendahl, lk 117; OECD. CTPA, Consumption Tax Guidance Series: Paper No 3. Electronic Commerce: Verification of Customer Status and Jurisdiction 2003, p 30.

¹⁴⁹ Rendahl, lk 117; OECD. CTPA, Consumption Tax Guidance Series: Paper No 3. Electronic Commerce: Verification of Customer Status and Jurisdiction 2003, p 29.

¹⁵⁰ OECD. CTPA, Consumption Tax Guidance Series: Paper No 3. Electronic Commerce: Verification of Customer Status and Jurisdiction 2003, p 39.

¹⁵¹ OECD. Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce. A Report from Working Party No 9, p 51.

olukorras, mil jurisdiktsioonidel on erinevad maksustamisreeglid, kasvavad teenuste osutajate maksuseaduste täitmise kulud märgatavalt.

2.3. Euroopa Liidu regulatsioon digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha määramiseks

2.3.1. Digitaalselt osutatavate teenuste maksustamine lähtuvalt sihtkohamaa printsiibist

Suurem osa maailma riike lähtuvad digitaalsete teenuste käibemaksuga maksustamisel sihtkohamaa printsiibist. Euroopa Liit aga kasutab 2015. aastani käibe tekkimise koha määramisel segu sihtkohamaa ja lähtekohamaa printsiibist, mistõttu võib piiriüleste tehingute maksustamisel tekkida topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise oht. Kui üldjuhul asub käibe tekkimise koht liikmesriigis, kus tarbimine toimub (sihtkohamaa printsiip), siis 2015. aastani maksustatakse teise riigi eratarbijale osutatud teenused teenuse osutaja jurisdiktsioonis (lähtekohamaa printsiip). Kõigi teenuste osutamise puhul peaks põhimõtteliselt maksustamise kohaks olema aga see koht, kus toimub tegelik tarbimine (direktiiv nr 2008/8/EÜ preambula punkt 3). Viimane tagab ka piiriülese kaubanduse neutraalse maksustamise.

Sihtkohamaa printsiibi rakendamisel on vaja kindlaks teha teenuse tarbija asukoht ning olukorras, kus teenuse tegeliku kasutamise ja sellest kasu saamise koht on muus jurisdiktsioonis kui kliendi asukoht, võib teenuse maksustamisõigus tekkida hoopis sellel jurisdiktsioonil, kus teenust reaalselt tarbitakse ning kus sellest kasu saadakse. See tähendab, et olukorras, kui eratarbija ostab digitaalse teenuse reisil olles, tuleb teenus maksustada selles riigis, kus tarbija reaalselt teenust tarbis ja sellest kasu sai ning mitte tema elukohariigis. Näiteks võib Saksamaal alaliselt elab isik laadida e-raamatu oma nutiseadmesse Prantsusmaal puhkusereisil olles ning lugeda e-raamatut välisriigis.

Lähtekohamaa printsiibi rakendamine viib aga hoopis teistsugusele tulemusele – teenus maksustatakse selles jurisdiktsioonis, kus on teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht. Sama näidet edasi arendades – kui Saksamaa tarbija ostab Prantsusmaal olles Amazon.com e-poest e-raamatu, tuleks teenus käibemaksuga maksustada selles riigis, milles on e-pood on registreeritud või kus asub selle püsiv tegevuskoht. Väga raske on aga hinnata, mis riigi serverist reaalselt e-raamat alla laaditi.

Seni Euroopa Liidus kehtiv digitaalsete teenuste lähtekohamaa printsiibist lähtuv maksustamine lahendaks küll mitmeid sihtkohamaa printsiibist lähtuva maksustamisega kaasnevad probleemid, kuid see ei vastaks käibemaksu põhiprintsiipidele, millest tähtsamaks loetakse tarbimise neutraalset maksustamist.

Enne 01.01.2010 jõustunud regulatsiooni võimaldati Euroopa Liidu välistel teenuse pakkujatel registreerida end ühes vabalt valitud liikmesriigis selleks, et osutada digitaalseid teenuseid Euroopa Liidu tarbijatele. Kuivõrd üldreegli alusel kehtis lähtekohamaa printsiip käibe tekkimise koha ja seega ka maksumäära kindlakstegemisel, tekkis Euroopa Liidu välistel teenusepakkujatel konkurentsieelis Euroopa Liidus asukohta või püsivat tegevuskohta omavate teenusepakkujate ees. Euroopa Liidu välised teenusepakkujad valisid enda registreerimisriigiks seetõttu kõige madalama maksumääraga liikmesriigi, milleks üldjuhul oli Luksemburgi Suurhertsogiriik (käibemaksumäär 15%).

Seetõttu oli Euroopa Liidu kõrgema maksumääraga liikmesriikides (nt Rootsi või Taani Kuningriigis, kus käibemaksumäär on 25%) registreeritud asukohta või püsivat tegevuskohta omavatel digitaalseid teenuseid pakkuvatel äriühingutel (e-poodidel) majanduslikult keeruline hoida teenuste hinda Euroopa Liidu väliste äriühingute pakutaval tasemel. Viimane on ka selgelt vastuolus Euroopa Liidu aluspõhimõtetega – tagada kaupade ja teenuste vaba liikumine ning ühtne siseturg.

Digitaalseid teenuseid osutatakse aga üldjuhul just piiriüleselt, mistõttu eelistasid Euroopa Liidu tarbijad eelkõige Euroopa Liidu väliste teenusepakkujate teenuseid. Kuivõrd enamus maailma suuremaid elektroonilise kaubandusega tegelevaid äriühinguid on registreeritud Ameerika Ühendriikides, tekkis neil ka selge eelis Euroopa Liidu teenusepakkujate ees.

Kuivõrd lähtekohamaa printsiibi alusel on teenuseid lihtne maksustada, on kirjanduses välja pakutud ka segasüsteem, milles maksu kogub kokku lähtekohamaa, kuid kannab edasi sihtkohamaale. Sellisel süsteemil on aga kaks olulist puudust¹⁵²:

- a) lähtekohamaal on küll lihtsam jõustada maksuseadusi ning koguda maksutulu, kuid tal puudub huvi maksutulu kogumiseks. Sihtkohamaal vastupidiselt on aga huvi maksutulu vastu, kuid tal on keeruline maksude laekumist tagada; eriti just mittemateriaalsete kaupade puhul, mis tarnitakse ostjale üle sidevõrkude;

¹⁵² Basu, lk 268.

- b) sihtkohamaa printsiibi rakendamisel säästab lähtekohamaa maksude laekumise jõustamiselt, kuid võibab maksutulu muudest tuluallikest, nagu tööjõu- ja tootmise maksustamine.

Digitaalsete teenuste sihtkohamaa printsiibist lähtuv maksustamine toob endaga kaasa andmekaitse küsimused, kuna korrektseks maksustamiseks peavad teenuste edasimüüjad koguma sellist informatsiooni, mida tavaliste materiaalsete kaupade müügi puhul vaja ei ole. Veelgi enam, selline informatsioon tuleb edastada ka tehingu poolte jurisdiktsioonide maksuhalduritele. Lähtekohamaa printsiibist lähtuva maksustamise puhul sellise info kogumise vajadus aga puuduks¹⁵³.

Teenuste käibe tekkimise koha määramise muutmine sihtkohamaa printsiibist lähtuvaks toob kindlasti kaasa teenuseosutajatele administratiivkoormuse suurenemise. Teenuse osutajad peavad sihtkohamaa printsiibist lähtuvalt iga üksiku tarne puhul kindlaks tegema teenuse saaja asukoha. Määratud teenuse saaja asukoha, on käibemaksuarvestus vaja läbi viia ka sihtkohamaa põhimõtetest lähtuvalt. Viimane ei tähenda üksnes sihtkohamaa käibemaksu määraga arvestamist, vaid ka maksuvabastuste, vähendatud maksumäärade ning maksude arvestamise ja tasumisega seotud nõuetega arvestamist. Selline teenuse osutajatele pandud koormus on aga selgelt vastuolus Ottawa raamtingimustes kokku lepitud teenuste efektiivse, lihtsa, tõhusa ja õiglase maksustamisega. Maksu maksjatele pandud halduskoormust ei leevenda ka väikese kontaktpunkti kord, kuivõrd režiim rakendub telekommunikatsiooni- ja ringhäälinguteenuste osutamisele alles alates 01.01.2015.

Kuni 31.12.2014 kehtiv regulatsioon ei võimalda Euroopa Liidu liikmesriikidel maksustada topeltmaksustamise, maksustamata jätmise ja konkurentsi moonutamise vältimiseks ka tegelikult nende territooriumil osutatavaid elektroonilisi teenuseid teenuse tegeliku kasutamise ja nendest kasu saamise printsiibi alusel. Seetõttu ei vasta kehtiv regulatsioon käibemaksu tõhusa ja õiglase kogumise printsiibile.

01.01.2015 jõus oleva muudatusega laiendatakse tarbija asukohta ning elektroonilise kaubanduse puhul saab eristada kolme põhilist seost tarbija asukoha määramiseks:

- a) aadress, mille klient annab;
- b) IP-aadress, kuhu tarne tehakse;

¹⁵³ Basu, lk 269.

c) jurisdiktsioon, millest teenuse eest tasutakse.

OECD soovib tarbimiskohaks määrata aga tarbija alalise elukoha või koha, kus ta tavaliselt elab¹⁵⁴. Sõltumata sellest, kuidas tarbija asukoht tuvastatakse, tuleb aga hinnata, millised täiendavad kulud see teenuse osutajale kaasa toob. On selge, et käibemaksu neutraalsuse tõstmine toob aga kaasa efektiivsuse languse ning vähendab käibemaksuarvestuse lihtsust.

2.3.2. Käibemaksu väike kontaktpunkt

Käibemaksu väike kontaktpunkt (inglise keeles *Mini One Stop Shop*) võetakse Euroopa Liidus kasutusele 01.01.2015 ning see võimaldab maksukohustuslasel, kes pakuvad mittemaksukohustuslasele telekommunikatsiooni-, raadio- ja teleringhäälinguteenuseid ning elektroonilisi teenuseid mujal kui oma asukohajärgses liikmesriigis, deklareerida kõnealuste teenuste eest tasutavat käibemaksu veebiportaali kaudu liikmesriigis, kus nad on registreeritud¹⁵⁵. Tegemist on vabatahtliku korraga, mis võimaldab maksukohustuslastel vältida enda registreerimist igas tarbimisliikmesriigis. Seega võimaldatakse alates 01.01.2015 Euroopa Liidus asuvatele teenuseosutajatele kasutada samasugust korda, mida kohaldatakse kuni 31.12.2014 väljaspool Euroopa Liitu asuvate teenuseosutajate suhtes.

Väikese kontrollpunkti korda võivad kasutada nii maksukohustuslased, kelle asukoht või püsiv tegevuskoht on Euroopa Liidus (liidu kord) kui ka maksukohustuslased, kellel Euroopa Liidus püsiv tegevuskoht puudub (liiduväline kord). Erikorra kasutamine on aga vabatahtlik ning iga maksukohustustlane võib end käibemaksu tasumiseks kõikides tarbijate liikmesriikides käibemaksukohustuslaseks registreerida.

Tarbimisliikmesriigis teenuste maksustamiseks peaks mittekäibemaksukohustuslasele teenuseid osutab äriühing ennast üldreegli alusel registreerima kõikides liikmesriikides, milles asuvatele tarbijatele ettevõtte teenuseid osutab. Väikese kontrollpunkti raames pakutav kord lubab maksukohustuslasel deklareerida ja tasuda kõikides liikmesriikides tasumisele kuuluvad maksud registreerimisliikmesriigis. Hoolimata registreerimisest ühes liikmesriigis, tuleb käibemaksu arvestada vastavalt teenuse tarbimise liikmesriikidest kehtivale korrale ning kinnitatud määradele.

¹⁵⁴ Vt alapeatükk 2.2.3.

¹⁵⁵ Euroopa Komisjon. Juhend käibemaksu väikese kontaktpunkti kohta. Brüssel 2013, lk 2.

Liidu korra alusel peab registreerimisliikmesriik olema see liikmesriik, kus on maksukohustuslase äritegemise asukoht¹⁵⁶. Kui liidu korda kasutava maksukohustuslase ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust, aga tal on ühenduses rohkem kui üks püsiv tegevuskoht, võib ta vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 369a (2) valida registreerimisliikmesriigiks mis tahes liikmesriigi, kus tal on püsiv tegevuskoht. Juhul, kui maksukohustuslasel on rohkem kui üks püsiv tegevuskoht, võib maksukohustuslane valida oma registreerimisliikmesriigiks mis tahes liikmesriigi, kus tal on püsiv tegevuskoht, kusjuures registreerimiseks olekski mõistlik valida just selline püsiv tegevuskoht, mis on teenuste osutamisega kõige rohkem seotud.

Liiduvälise korra raames võib maksukohustuslane oma registreerimisliikmesriigi vabalt valida. Äriühingul ei pea registreerimisliikmesriigis olema mingit tegevuskohta ning ta ei pea olema muul viisil kohustatud end käibemaksukohustuslasena registreerima¹⁵⁷. Seega võib registreerimisliikmesriik olla ka tarbimisliikmesriik, mis annab maksukohustuslasele tehingute kajastamiseks individuaalse käibemaksuregistri numbri.

Sõltumata liidusisese või –välise korra rakendamisest võib maksukohustuslasel olla ainult üks registreerimisliikmesriik ning juhul, kui maksukohustuslane otsustab kasutada väikest kontaktpunkti, tuleb maksukohustuslasel väikese kontaktpunkti kaudu deklareerida mis tahes telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektroonilise teenuse osutamine mittemaksukohustuslasele liikmesriigis, mis ei ole tema tegevuskoht¹⁵⁸.

Erikorda kasutatav maksukohustuslane peab iga kalendrikvartali kohta elektrooniliselt esitama väikese kontaktpunkti kaudu käibedeklaratsiooni olenemata sellest, kas ta on teenuseid osutanud või mitte (st tuleb esitada ka nullsummaline deklaratsioon)¹⁵⁹. Registreerimisliikmesriik jagab väikese kontaktpunkti kaudu esitatud käibedeklaratsioonid tarbimisliikmesriikide vahel ning edastab üksikasjad erinevate tarbimus- ja asukohariikidele.

Kõikides liikmesriikides tasumisele kuuluv käibemaks tasutakse registreerimisliikmesriigile ühe summana terve deklaratsiooni eest. Liikmesriik jagab seejärel raha tarbimisliikmesriikide vahel, kusjuures mittetäieliku makse tegemisel jaotab registreerimisliikmesriik tasutud summa tarbimisliikmesriikide vahel proportsionaalselt.

¹⁵⁶ Alates 01.01.2015 kohaldatava rakendusmääruse 282/2001 art 57b (1).

¹⁵⁷ Euroopa Komisjon. Juhend käibemaksu väikese kontaktpunkti kohta. Brüssel 2013, lk 4.

¹⁵⁸ Euroopa Komisjon. Juhend käibemaksu väikese kontaktpunkti kohta. Brüssel 2013, lk 6.

¹⁵⁹ Alates 01.01.2015 kohaldatava rakendusmääruse 282/2001 art 59a.

2.3.3. Digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koht regulatsioon kuni 31.12.2014

Vastavalt käibemaksudirektiivi teenuste osutamise koht üldreeglile (käibemaksudirektiivi artikkel 44) loetakse maksukohustuslasele, kes sellena ka tegutseb, osutatavate teenuste osutamise kohaks teenuse saaja ettevõtte asukoht (sihtkohamaa printsiip). Juhul, kui teenuseid aga osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale¹⁶⁰, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on teenuste osutamise kohaks selline püsiva tegevuskoha koht. Kui maksukohustuslase asukohta või püsivat tegevuskohta ei saa kindlaks teha¹⁶¹, loetakse teenuste osutamise kohaks neid teenuseid saava maksukohustuslase alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

Liikmesriikidel on aga õigus maksustada digitaalselt osutatud teenus alati juhul, kui teenuse tegelik tarbimine ja sellest kasu saamine¹⁶² toimub nimetatud liikmesriigis¹⁶³ ning vastupidi – jätta teenus maksustamata, kui teenuse tegelik kasutamine ja sellest kasu saamine toimub väljaspool ühendust, kuid isik on registreeritud liikmesriigis¹⁶⁴.

Käibemaksukohustuslasele osutatud teenused maksustatakse lähtekohariigis 0%-lise käibemaksumääraga ning pöördmaksustamise korras vastavalt sihtkohariigi käibemaksumääradele (käibemaksudirektiivi artikkel 196).

B2B teenuste käibe tekkimise koht ja sellistele teenuste osutamisele rakendatava käibemaksumäära saab kokkuvõtlikult esitada järgmiselt:

Tabel 1. *B2B* tehingute käibe tekkimise koht.

Teenuse osutaja	Teenuse saaja	Käibe tekkimise koht ja määr
Euroopa Liidu maksukohustuslane	Euroopa Liidu maksukohustuslane	Teenuse saaja liikmesriik või teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise liikmesriik
Euroopa Liidu maksukohustuslane	Euroopa Liidu väline maksukohustuslane	Euroopa Liidu käibemaks ei kohaldu, kui teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise koht pole mõni liikmesriik
Euroopa Liidu väline maksukohustuslane	Euroopa Liidu maksukohustuslane	Teenuse saaja liikmesriik või teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise liikmesriik

¹⁶⁰ Vt alapeatükk 1.2.3.

¹⁶¹ Vastavalt alapeatükis 1.2.3 toodud eeldustele.

¹⁶² Vt alapeatükk 2.1.4.

¹⁶³ Käibemaksudirektiivi artikkel 59a b).

¹⁶⁴ Käibemaksudirektiivi artikkel 59a a).

Vastavalt käibemaksudirektiivi teenuste osutamise koha üldreeglile¹⁶⁵ loetakse Euroopa Liidu mittemaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks teenuse osutaja ettevõtte asukoht (lähtekohamaa printsiip). Juhul, kui teenuseid osutatakse teenuse osutaja püsivast tegevuskohast¹⁶⁶, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, loetakse teenuste osutamise kohaks selline püsiv tegevuskoht. Kui maksukohustuslase asukohta või püsivat tegevuskohta ei ole võimalik kindlaks teha, loetakse teenuse osutamise kohaks teenuse osutaja alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

Euroopa Liidu mittemaksukohustuslasele osutatud teenused maksustatakse vastavalt lähtekohamaa printsiibile igal juhul teenuse osutaja asukohamaal sellise jurisdiktsiooni käibemaksumääras.

Mittemaksukohustuslasele, kelle asukoht ei ole Euroopa Liidus, osutatavad elektroonilised teenused maksustatakse kuni 31.12.2014 aga alati teenuse saaja asukohas, Euroopa Liidu käibemaksu ei kohaldata ning teenuse tegeliku kasutamise ja sellest kasu saamise printsiipi ei arvestata¹⁶⁷.

Kui maksukohustuslane, kelle ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht on väljaspool Euroopa Liitu, osutab elektroonilisi teenuseid Euroopa Liidus asuvale või seal alalist elu- või asukohta või peamist elukohta omavatele mittemaksukohustuslastele, loetakse teenuse osutamise kohaks see Euroopa Liidu liikmesriik, kus on mittemaksukohustuslase asukoht või tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht (käibemaksudirektiivi artikkel 58). Euroopa Liidu välised käibemaksukohustuslased saavad aga kasutada väikese kontaktpunkti skeemi, mis lubab neil registreerida end ühes liikmesriigis sõltumata sellest, mitmes liikmesriigis teenuseid osutatakse (käibemaksudirektiivi artikkel 359).

Väikese kontaktpunkti skeem ei rakendu aga telekommunikatsiooni- ja ringhäälinguteenuste osutamisel ning vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 59b loetakse selliste teenuste osutamisel käibe tekkimise kohaks see liikmesriik, kus teenuseid tegelikult kasutatakse ja neist kasu saadakse. Juhul, kui teenuseid osutatakse mittemaksukohustuslasele, tuleb Euroopa Liidu välisel maksukohustuslasel end selles liikmesriigis ka käibemaksukohustuslaseks registreerida.

¹⁶⁵ Käibemaksudirektiivi artikkel art 44.

¹⁶⁶ Vt alapeatükk 1.2.3.

¹⁶⁷ Kuni 31.12.2014 kehtiv käibemaksudirektiivi artikkel 59a.

B2C teenuste käibe tekkimise koht ja sellistele teenuste osutamisele rakendatava käibemaksumäära saab kokkuvõtlikult esitada järgmiselt:

Tabel 2. *B2C* tehingute käibe tekkimise koht.

Teenuse osutaja	Teenuse saaja	Käibe tekkimise koht ja määr
Euroopa Liidu maksukohustuslane	Euroopa Liidu mitte-maksukohustuslane	Teenuse osutaja liikmesriik
Euroopa Liidu maksukohustuslane	Euroopa Liidu väline mitte-maksukohustuslane	Euroopa Liidu käibemaks ei kohaldu, kui teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise koht pole mõni liikmesriik
Euroopa Liidu väline maksukohustuslane	Euroopa Liidu mitte-maksukohustuslane	<u>Elektroonilised teenused</u> : tarbimisliikmesriik, väikese kontaktpunkti kasutamise võimalus. <u>Tel. komm ja ringhäälinguteenused</u> : teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise liikmesriik, väikese kontaktpunkti kasutamise võimalus puudub.

2.3.4. Digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koht regulatsioon alates 01.01.2015

Alates 01.01.2015 loetakse telekommunikatsiooni-, ringhäälinguteenuste ja elektrooniliste teenuste käibe tekkimise kohaks alati aga riik, kus tarbija asub või neid teenuseid tegelikult tarbib ja neist kasu saab. Sihtkohamaa printsiip rakendub alati sõltumata sellest, kas teenuse saaja on äri- või eraklient või kas teenuse osutaja asub Euroopa Liidus või väljaspool ühendust.

Kahe maksukohustuslase vaheliste teenuste osutamise puhul käibe tekkimise koht reeglistik ei muutu.

B2B teenuste käibe tekkimise koht ja sellistele teenuste osutamisele rakendatava käibemaksumäära saab kokkuvõtlikult esitada järgmiselt:

Tabel 3. *B2B* tehingute käibe tekkimise koht.

Teenuse osutaja	Teenuse saaja	Käibe tekkimise koht ja määr
Euroopa Liidu maksukohustuslane	Euroopa Liidu maksukohustuslane	Teenuse saaja liikmesriik või teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise liikmesriik
Euroopa Liidu maksukohustuslane	Euroopa Liidu väline maksukohustuslane	Euroopa Liidu käibemaks ei kohaldu, kui teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise koht pole mõni liikmesriik
Euroopa Liidu väline maksukohustuslane	Euroopa Liidu maksukohustuslane	Teenuse saaja liikmesriik või teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise liikmesriik

Oluliselt muutub aga teises riigis asuvale eratarbijale osutatavate teenuste maksustamise kord ning kõikide digitaalsete teenuste puhul, välja arvatud mõned traditsioonilised teenused, mida on võimalik ka digitaalselt osutada, rakendatakse sihtkohamaa printsiipi¹⁶⁸. Üleminek täielikule sihtkohamaa printsiibist lähtuvale maksustamisele toob kaasa aga olulise administratiivkoormuse suurenemise teenuste osutajatele, kes peaksid ennast registreerima kõikides liikmesriikides, kus nad digitaalseid teenuseid osutavad. Seetõttu laiendatakse muudatusega erikordade kasutusala - juba kehtivat erikorda Euroopa Liidu välisele teenuse osutajale saab alates 01.01.2015 rakendada ka telekommunikatsiooni- ja ringhäälinguteenuste suhtes¹⁶⁹ ning sarnane erikord kehtestatakse ka nendele Euroopa Liidu teenusepakkujatele, kes osutavad teenuseid eratarbijatele, kes ei asu nende registreerimisliikmesriigis¹⁷⁰. Nimetatud erikordasi nimetatakse vastavalt liidu korraks ja liiduväliseks korraks.

Kui liidu korda kasutava maksukohustuslase ettevõtte asukoht on ühenduses, loetakse registreerimisliikmesriigiks¹⁷¹ tema ettevõtte asukohaliikmesriik. Kui aga liidu korda kasutava maksukohustuslase ettevõtte asukoht on väljaspool ühendust, aga tal on ühenduses rohkem kui üks püsiv tegevuskoht, võib ta valida registreerimisliikmesriigiks mis tahes liikmesriigi, kus tal on püsiv tegevuskoht¹⁷². Liidu korda ei saa kohaldada aga selliste telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- või elektrooniliste teenuste suhtes, mida osutatakse liikmesriigis, kus on maksukohustuslase ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht¹⁷³.

Liiduväliseks korraks nimetatakse alates 01.01.2015 käibemaksudirektiivi XII jaotise 6. peatüki 2. jaos nimetatud väljaspool ühendust asuva maksukohustuslase osutatavaid teenuseid hõlmavat erikorda, mida laiendatakse ka telekommunikatsiooni- ja ringhäälinguteenustele.

See võimaldab ühendusevälistel maksukohustuslastel määrata registreerimisliikmesriigi käibemaksu registreerimise ja deklareerimise ühtseks elektrooniliseks kontaktpunktiks. Maksukohustuslane, kelle tegevuskoht on rohkem kui ühes liikmesriigis, peaks liidu korra kohaselt saama määrata ükskõik millise asjaomase liikmesriigi registreerimisliikmesriigiks, v.a juhul, kui tema ettevõtte asukoht on ühenduses. Sel juhul on registreerimisliikmesriigiks

¹⁶⁸ Alates 01.01.2015 jõustuv käibemaksudirektiivi artikkel 58.

¹⁶⁹ Alates 01.01.2015 jõustuvad käibemaksudirektiivi artiklid 358 – 369.

¹⁷⁰ Alates 01.01.2015 jõustuvad käibemaksudirektiivi artiklid 369a – 369k.

¹⁷¹ Vt alapeatükk 2.3.2.

¹⁷² Alates 01.01.2015 jõustuv 282/2011, art 57b.

¹⁷³ Alates 01.01.2015 jõustuv rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 57c.

see liikmesriik, kus on maksukohustuslase ettevõtte asukoht (direktiivi nr 967/2012¹⁷⁴ preambula punkt 3).

B2C teenuste käibe tekkimise koha ja sellistele teenuste osutamisele rakendatava käibemaksumäära saab kokkuvõtlikult esitada järgmiselt:

Tabel 4. B2C tehingute käibe tekkimise koht.

Teenuse osutaja	Teenuse saaja	Käibe tekkimise koht ja määr
Euroopa Liidu maksukohustuslane	Euroopa Liidu mitte-maksukohustuslane	Teenuse saaja liikmesriik või teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise liikmesriik
Euroopa Liidu maksukohustuslane	Euroopa Liidu väline mitte-maksukohustuslane	Euroopa Liidu käibemaks ei kohaldu, kui teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise koht pole mõni liikmesriik
Euroopa Liidu väline maksukohustuslane	Euroopa Liidu mitte-maksukohustuslane	Teenuse saaja liikmesriik või teenuse tegeliku kasutamise ja kasu saamise liikmesriik

2.3.5. Teenuse saaja isiku määramise eeldused

Teenuste osutamise kohta käsitlevate eeskirjade korrektne kohaldamine sõltub peamiselt kliendi maksukohustuslase või mittemaksukohustuslase staatusest ning sellest, milline on tema seisund tehingus (rakendusmääruse nr 282/2011 preambula punkt 18). Selleks, et määrata käibemaksu tasumise eest vastutav isik, peaks teenuse osutaja saama kliendi staatuse kindlaks teha ainult selle põhjal, kas klient esitab talle oma individuaalse käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

Kui ei ole vastupidiseid andmeid, võib teenuse osutaja vastavalt rakendusmääruse nr 282/2011 artiklile 18 (1) eeldada, et ühenduses asuval kliendil on maksukohustuslase staatus, kui:

- a) klient on esitanud talle oma isikliku käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ja kui ta saab kinnituse kõnealuse numbrit ning sellega seotud nime ja aadressi kehtivuse kohta;

¹⁷⁴ Nõukogu 09. oktoobri 2012. aasta määrus (EL) nr 967/2012, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 seoses mittemaksukohustuslastele telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- või elektroonilisi teenuseid osutavate ühenduseväliste maksukohustuslaste suhtes kohaldatavate erikordadega. - ELT L 290, 20.10.2012, lk 1 - 7.

- b) klient ei ole veel saanud isiklikku käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, kuid teavitab teenuse osutajat selle taotlemisest ning teenuse osutaja saab mis tahes muu tõendi, mis näitab, et klient on maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kellelt nõutakse enese registreerimist maksukohustuslasena, ning kontrollib piisavalt kliendi esitatud teabe õigsust, lähtudes tavapäraest kaubandustegevuse turvanõuetest, nagu need, mis käsitlevad isiku tuvastamist või maksete kontrollimist.

Telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektrooniliselt osutatavate teenuste osutajal on vastavalt rakendusmääruse nr 282/2011 artiklile 18 (2) lubatud teenuse saajat käsitleda mittemaksukohustuslasena seni, kuni kõnealune klient ei ole teenuse osutajale teatanud oma individuaalset käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

Vastupidiste andmete puudumisel võib teenuse osutaja vastavalt rakendusmääruse nr 282/2011 artiklile 18 (3) eeldada, et ühendusevälisel kliendil on maksukohustuslase staatus, kui:

- a) ta saab kliendilt tõendi, mille on väljastanud kliendi pädevad maksuhaldurid ja mis tõendab, et klient tegeleb majandustegevusega, mis võimaldab saada käibemaks tagasi;
- b) kliendil ei ole sellist tõendit, kuid ta saab kliendi käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri või samalaadse numbri, mille asukohariik on kliendile andnud ja mida kasutatakse ettevõtete identifitseerimiseks, või mis tahes muu tõendi, mis näitab, et klient on maksukohustuslane, ning kui teenuse osutaja kontrollib piisavalt kliendi esitatud teabe õigsust, lähtudes tavapäraest kaubandustegevuse turvanõuetest, nagu need, mis käsitlevad isiku tuvastamist või maksete kontrollimist.

Lisaks maksukohustuslase määramisele on teenuse osutajal vaja kindlaks teha ka kliendi seisund konkreetses tehingus. Seetõttu näeb käibemaksudirektiivi rakendamismäärus nr 282/2011 ette täiendavad reeglid kliendi seisundi määramiseks tehingus (käibemaksudirektiivi artikkel 19):

- a) Kui klient esitab teenuse osutajale seoses asjaomase tehinguga oma isikliku käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, võib teenuse osutaja eeldada, et teenused on ette nähtud kliendi majandustegevuseks juhul, kui tal ei ole täiendavaid vastupidiseid andmeid.

- b) Kui klient saab teenuseid üksnes enda erakasutuseks või ettevõtjast klient saab teenuseid üksnes oma töötajate erakasutuseks, käsitletakse klienti tehingus mittemaksukohustuslasena hoolimata sellest, kas klient on maksukohustuslane või juriidiline isik.
- c) Kui üks ja sama teenus on ette nähtud nii erakasutuseks kui ka majandustegevuseks ning ei esine kuritarvitusi, maksustatakse teenuse osutamine kui teenuse osutamine teises riigis asuvalle ettevõtjale.

Kõikidel muudel juhtudel tuleb teenuse saajast klient lugeda mittemaksukohustuslaseks ning käibemaksu tasumise eest vastutavaks isikuks peaks jääma teenuse osutaja (rakendusmääruse nr 1042/2013 preambula punkt 6).

2.3.6. Maksukohustuslasest teenuse saaja asukoha määramise eeldused

Selleks, et teha täpselt kindlaks kliendi tegevuskoht, peab teenuse osutaja kontrollima asjaomase kliendi esitatud andmeid (rakendusmääruse nr 282/2011 preambula punkt 20). Esmalt tuleb kindlaks teha kliendi isik ning see, kas ta osaleb tehingus maksukohustuslasena ning alles seejärel saab vastavalt hinnata, kus asub kliendi asukoht. Teenuse osutaja teeb kliendi asukoha kindlaks kliendilt saadud teabe alusel (rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 20).

Teise riigi ettevõtjale, kes on maksukohustuslane või keda käsitatakse maksukohustuslasena, osutatud teenus maksustatakse vastavalt rakendusmääruse nr 282/2011 artiklile 21 järgnevate reeglite alusel:

- a) Üldjuhul riigis, kus on teenuse saaja ettevõtte asukoht.
- b) Kui teenuseid osutatakse maksukohustuslase püsivale tegevuskohale, mis asub mujal kui eelnimetatud asukohas, maksustatakse teenuse osutamine seda teenust saava ja teenust enda vajadusteks kasutava ettevõtte püsivas tegevuskohas.
- c) Muul juhul maksustatakse teenus selles jurisdiktsioonis, kus on ettevõtja alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

Maksukohustuslase ettevõtja asukoht määratakse vastavalt rakendusmääruse nr 282/2011 artiklile 10 (1) järgmiste reeglite alusel:

- a) Teenuste osutamise koha üldreegli¹⁷⁵ rakendamisel loetakse maksukohustuslase ettevõtte asukohaks ettevõtte juhtkonna ülesannete täitmise asukoht. Sellise asukoha kindlaksmääramiseks võetakse arvesse (i) koht, kus tehakse olulisi otsuseid kõnealuse ettevõtte üldise juhtimise kohta; (ii) ettevõtte registrijärgne asukoht ning (iii) koht, kus ettevõtte juhtkond asub. Igal juhul on määravaks asukoht, kus tehakse olulisi otsuseid kõnealuse ettevõtte üldise juhtimise kohta¹⁷⁶.
- b) Üksnes postiaadressi olemasolu ei saa käsitada maksukohustuslase ettevõtte asukohana¹⁷⁷.

Kliendi selle püsiva tegevuskoha¹⁷⁸ kindlakstegemiseks, millele teenus osutati, tuleb teenuse osutajal vastavalt rakendusmääruse nr 282/2011 artiklile 22 uurida:

- a) teenuse laadi ja kasutust;
- b) lepingut, tellimisvormi või kliendi edastatud käibemaksukohustuslase numbrit;
- c) kas püsiv tegevuskoht on teenuse saaja;
- d) kas püsiv tegevuskoht maksab teenuse eest.

Olukorras, mil teenuse osutajal ei ole võimalik kindlaks teha sellist püsivat tegevuskohta, millele teenust osutatakse, võib teenuse osutaja käsitada, et teenust osutati kohas, kus on kliendi ettevõtte asukoht. Maksukohustuslast, kelle ettevõtte asukoht on selle liikmesriigi territooriumil, kus maks tasumisele kuulub, tuleb maksukohustuse eesmärgil pidada selles liikmesriigis asuvaks maksukohustuslaseks ka sel juhul, kui see asukoht ei osale kaupade tarnimises ega teenuste osutamises (rakendusmääruse nr 282/2011 preambula punkt 42).

2.3.7. Mittemaksukohustuslasest teenuse saaja asukoha määramise eeldused

Kuivõrd 01.01.2015 jõustuva regulatsiooni alusel maksustatakse digitaalsete teenuste tarne üldjuhul alati teenuse saaja asukohas, on käibemaksu korrektseks tasumiseks vaja kindlaks teha ka eratarbijast kliendi asukoht. Seetõttu vaadeldakse järgnevalt mittemaksukohustuslasest teenuse saaja asukoha määramise eelduseid. Teenuse osutamise koha kindlaksmääramise eeskirjade kohaldamisel tuleb arvesse võtta aga üksnes neid tingimusi, mis eksisteerivad maksustatava teokoosseisu ajal. Soetatud teenuste kasutamise eesmärgi hilisem muutumine ei

¹⁷⁵ Käibemaksudirektiivi artiklid 44 ja 45.

¹⁷⁶ Rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 10 (2).

¹⁷⁷ Rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 10 (3).

¹⁷⁸ Vt definitsiooni alapeatükk 1.2.3.

mõjuta teenuse osutamise koha kindlaksmääramist, tingimusel et ei esine mingeid kuritarvitusi (rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 25).

Kui mittemaksukohustuslasele, kes asub rohkem kui ühes riigis või kelle alaline elu- või asukoht on ühes ja peamine elukoht teises riigis, osutatakse digitaalseid teenuseid, peetakse prioriteetseks järgmist¹⁷⁹:

- a) mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku puhul ühingu juhatuse asukoht või mistahes muu selline tegevuskoht, mida iseloomustab inim- ja tehniliste ressursside poolest piisavalt püsiv ja sobiv struktuur, mis võimaldab sellel tegevuskohal saada ja seal kasutada sellele tegevuskohale vajalikke teenuseid;
- b) füüsilise isiku puhul peamine elukoht, välja arvatud juhul, kui on tõendeid, et teenust kasutatakse kõnealuse isiku alalises elukohas.

Käibemaksudirektiivi kohaldamisel loetakse füüsilise isiku (olenemata sellest, kas ta on maksukohustuslane või mitte) alaliseks elu- või asukohaks (i) aadress, mis on kantud rahvastikuregistrisse või mõnda samalaadsesse registrisse või (ii) aadress, mille isik on esitanud asjaomasele maksuhaldurile, välja arvatud juhul, kui on tõendeid, et see aadress ei kajasta tegelikkust.

Kui mittemaksukohustuslane asub rohkem kui ühes riigis või tema alaline elu- või asukoht on ühes riigis, kuid peamine elukoht mujal, tuleb eelistada kohta, kus oleks kõige paremini tagatud, et maksustamine toimub teenuste tegeliku kasutamise kohas (rakendusmääruse nr 1042/2013 preambula punkt 7).

Füüsilise isiku (olenemata sellest, kas ta on maksukohustuslane või mitte) peamiseks elukohaks loetakse aga koht, kus kõnealune füüsiline isik peamiselt elab ja millega seovad teda isiklikud ja tööalased sidemed, kusjuures peamise elukoha määramisel eelistatakse isiklike sidemeid (rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 13).

Täpsed mittemaksukohustuslasest teenuse saaja asukoha määramise eeldused on toodud käesoleva töö lisa 5, kuid ka nimetatud eeldused ei ole absoluutsed. Teenuse osutajal on alati

¹⁷⁹ Alates 01.01.2015 jõustuv rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 24.

võimalus kliendi asukoha määramise eeldused ümber lükata ja tõendada, et kliendi asukoht, alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on mujal¹⁸⁰.

Kui tegemist on teenusega, mis on juhuslikku laadi, hõlmab tavaliselt väikeseid rahasummasid ja eeldab kliendi füüsilist kohalolekut, näiteks teenuste osutamine WiFi alas või Internetikohvikus, või kui tavaliselt ei kaasne sellega maksekviitungeid või muid tõendeid osutatud teenuse kohta, näiteks taksofoni kasutamise puhul, tekitaks tõendi esitamine kliendi asukoha või alalise elu- või asukoha või peamise elukoha kohta või selle kontrollimine aga ebaproportsionaalse koormuse või võiks tekitada andmekaitseprobleeme (rakendusmääruse nr 1042/2013 preambula punkt 10). Teatavate teenuste osutamise puhul piisab ka üksnes sellest, kui teenuse osutaja tõendab, et maksukohustuslasest või mittemaksukohustuslasest kliendi asukoht on väljaspool ühendust, et nende teenuste osutamine jääks käibemaksu kohaldamisalast välja (rakendusmääruse nr 282/2011 preambula punkt 7).

¹⁸⁰ Alates 01.01.2015 jõustuv rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 24d (1).

3. DIGITAALSELT OSUTATAVATE TEENUSTE MAKSUSTAMISE ALUSPÕHIMÕTTED

3.1. OECD digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise aluspõhimõtted

3.1.1. Ottawa digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise raamtingimused

Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (OECD ehk *Organization for Economic Co-operation and Development*) on arenenud tööstusriike koondav rahvusvaheline organisatsioon, mis koondab 34 liikmesriiki, et tugevdada demokraatiat ja soodustada vabaturumajandust kõikjal maailmas¹⁸¹. OECD oli üks esimesi rahvusvahelisi organisatsioone, kes uuris, kuidas elektrooniline kaubandus mõjutab äritegevust ja avalikku poliitikat¹⁸². Organisatsioon on läbi viinud laiapõhjalised uuringud ja analüüsid digitaalsete teenuste maksustamisest ning korraldanud mitmeid rahvusvahelisi konverentse, et riikide valitsused, rahvusvahelised organisatsioonid, erasektor ja kodanikuühiskonna esindajad saaksid arutada elektroonilise kaubanduse maksustamise üle¹⁸³. Kuigi OECD-l ei ole seadusandlikku jõudu, on organisatsioon vastu võtnud mitmeid olulisi printsiipe demokraatia ja vabaturumajanduse valdkondades (privaatsusõigus, maksundus, tarbijakaitse jm)¹⁸⁴.

OECD on ette valmistanud ja avaldanud teadustöid erinevates elektroonilist kaubandust puudutavates valdkondades, millest tuntuim on kindlasti OECD tulu ja kapitali maksustamise mudelkonventsiooni (1992)¹⁸⁵. Esimene elektroonilise kaubanduse maksustamist puudutav arutelu peeti 1997. aasta Turu konverentsil, kus organisatsiooni liikmed leppisid kokku reglemendi elektroonilise kaubanduse maksustamisega kaasnevate probleemide lahendamiseks¹⁸⁶.

1998. aasta oktoobris Ottawas peetud OECD ministrite konverentsil „*A Borderless World: Realizing the Potential of Electronic Commerce*“ jõuti kokkuleppele kahe elektroonilise kaubanduse maksustamist puudutava dokumendi sisus. OECD liikmed leppisid läbi rahanduskomisjoni tegevuse kokku elektroonilise kaubanduse maksustamise põhiprintsiipides

¹⁸¹ OECD. About the OECD. Available: <http://www.oecd.org/about/>, 01.05.2014.

¹⁸² Alzaabi, A. M. Electronic Commerce Taxation: Should Electronic Commerce be Taxed? 2013, p 10.

¹⁸³ Alzaabi, lk 10.

¹⁸⁴ Alzaabi, lk 10.

¹⁸⁵ Uuendatud versioonid 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 ja 2010. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>.

¹⁸⁶ Alzaabi, lk 10.

ja selles, et digitaalsete teenuste maksustamise normistik kujundatakse traditsioonilisi maksunorme järgides. Nende kahe dokumendi allkirjastamisel leppis rahvusvaheline kogukond kokku rahvusvahelistes maksustamise alusprintsiipides ning andis juhised elektroonilise kaubanduse maksustamise kujundamiseks ja võimalik, et ka tulevaste rahvusvaheliste maksuküsimuste lahendamiseks¹⁸⁷.

Tulenevalt OECD 1998. aasta Ottawa digitaalsete teenuste maksustamise raamtingimustest (Ottawa raamtingimused) peaks digitaalsete teenuste maksustamise vastama järgmistele põhiprintsiipidele¹⁸⁸:

- a) neutraalsus;
- b) efektiivsus;
- c) õiguskindlus ja lihtsus;
- d) tõhusus ja õiglus;
- e) paindlikkus.

Nimetatud printsiibid võivad olla osaliselt vastuolulised nii rakendamispõhimõtelt kui ka äripraktikast ja riikide erinevast rakendamisest tingituna¹⁸⁹. Hoolimata sellest aktsepteerivad õigusteadlased, poliitikud ja laiem rahvusvaheline üldsus neid hindamaks elektroonilise kaubanduse maksustamise õigusnormistikku¹⁹⁰. Seetõttu kasutatakse ka käesolevas uurimuses Ottawa raamtingimusi Euroopa Liidu digitaalsete teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni hindamisel ja probleemide analüüsimisel.

Ottawa raamtingimustes lepitakse ühtlasi ka kokku, kuidas eelnimetatud põhiprintsiipe elektroonilise kaubanduse tarbimismaksudega maksustamisel arvesse võtta. Selleks tagavad riigid järgmist¹⁹¹:

- a) rahvusvaheline kaubandus maksustatakse selles jurisdiktsioonis, kus kaupa või teenust tarbitakse;
- b) digitaalseid tarned ei loeta käibemaksu mõttes kaubatarneteks;

¹⁸⁷ Alzaabi, lk 10.

¹⁸⁸ Ottawa raamtingimused, lk 4.

¹⁸⁹ OECD. Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions 2001, lk 11.

¹⁹⁰ Nt Rendahl, Westberg, B. Consolidated Corporate Tax Basis for EU-wide Activities: Evaluation of Four Proposals Presented by the European Commission. - European Taxation, Vol. 42, pp 322-330, 2002.

¹⁹¹ Ottawa raamtingimused, lk 5.

- c) teenuste ja immateriaalsete kaupade soetamine maksustatakse rahvusvahelise ettevõtjatevahelise (B2B) kaubanduse korral kasutades pöördmaksustamise institutsiooni või muud sarnast mehhanismi, mis tagaks riikidele samaväärse tulubaasi ja kodumaiste tarnijate konkurentsivõimelisuse;
- d) arendatakse välja vajalikud tehnilised lahendused materiaalse kaupade impordi maksustamiseks, selleks et vältida seadusvastast maksustamist ja ebaefektiivset toodete klientidele kättetoimetamist.

Kuivõrd rahvusvaheline õigus ei käsitle elektroonilise kaubanduse käibemaksuga maksustamist, on topeltmaksustamise ja tahtmatu mittemaksustamise vältimiseks vajalik kujundada riikide maksuregulatsioonid rahvusvaheliselt kokkulepitud printsiipide alusel.

OECD¹⁹² on järjepidevalt edasi arendanud elektroonilise kaubanduse põhiprintsiipe ning andnud välja juhendmaterjale ühtse maksustamise kujundamiseks. Käesoleva töö kirjutamise hetkel on välja töötatud juhised ettevõtjatevaheliste piiriüleste tehingute maksustamiseks, kuid puuduvad juhised teise riigi tarbijatele osutatud teenuste maksustamiseks.

Samasugused üldised juhised nägi Euroopa Komisjon ette oma 17.06.1998 teatises Euroopa Nõukogule, Euroopa Parlamendile ja Majandus- ja Sotsiaalkomiteele¹⁹³. Euroopa Komisjon hinnangul oli äärmiselt oluline, et elektrooniline kaubandus saaks edeneda maksusüsteemis, mis rajaneb õiguskindluse, lihtsuse ja neutraalsuse põhimõtetel¹⁹⁴. Uute maksude kehtestamist või olemasoleva süsteemi muutmist ei peetud aga tol hetkel veel vajalikuks.

3.1.2. Neutraalsuse printsiip

Ottawa raamtingimused sõnastavad elektroonilise kaubanduse neutraalsuse printsiibi järgnevalt¹⁹⁵:

- a) „Maksustamine peaks olema erapooletu ja õiglane nii elektroonilise kaubanduse erinevate vormide kui ka klassikalise ja elektroonilise kaubanduse erinevate vormide vahel.

¹⁹² Spetsiaalselt kaudsete maksude regulatsiooni arendamiseks on OECD loonud tehnilise konsultatsiooni töögrupe (*Technical Advisory Groups*).

¹⁹³ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Electronic Commerce and Indirect Taxation. COM(1998) 374 final. Brussels: 17.06.1998.

¹⁹⁴ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Electronic Commerce and Indirect Taxation. COM(1998) 374 final. Brussels: 17.06.1998, p 3.

¹⁹⁵ Ottawa raamtingimused, lk 4.

- b) Ärilisi otsuseid peaksid motiveerima eelkõige majanduslikud mitte maksualased kaalutlused.
- c) Sarnastes olukordades asetsevaid ning samasuguseid tehinguid teostavaid maksumaksjad tuleb maksustada ühesuguste maksudega.“

Lähtuvalt Euroopa Liidu Lepingu¹⁹⁶ artiklist 2 (3) rajab ühendus siseturu, mis põhineb kõrge konkurentsivõimega turumajandusel. Neutraalsus on aga otseselt seotud konkurentsivõimelise siseturu toimimisega, kuna olukorras, mil maksud toovad kaasa diskrimineeriva mõju, on konkurents turul häiritud. Vastavalt käibemaksudirektiivi preambula punktile 4 eeldab siseturu loomine liikmesriikides niisuguste kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seetõttu on vajalik ühtlustada kumuleeruvaid käibemakse käsitlevad õigusaktid käibemaksusüsteemi abil, et kõrvaldada niipalju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil (käibemaksudirektiivi preambula punkt 4). Seega on käibemaksudirektiivi eesmärk tagada neutraalne maksustamine ja vabast konkurentsist lähtuv Euroopa Liidu siseturg.

„Käibemaksusüsteem on lihtsaim ja neutraalseim siis, kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt ja kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe ning teenuste osutamise valdkonda. Seetõttu on siseturu ja liikmesriikide huvides võtta vastu ühine süsteem, mida kohaldatakse ka jaemüügi puhul.“ (käibemaksudirektiivi preambula punkt 5)

Kuivõrd käibemaksu neutraalsus on üheks juhtivaks printsiibiks käibemaksu harmoniseerimisel Euroopa Liidus¹⁹⁷, on Euroopa Kohus mitmetes lahendites sellel küsimusel ka peatunud. Rendhal¹⁹⁸ jagab Euroopa Kohtu praktika alusel neutraalsuse järgmistesse alagruppidesse, mis iseloomustavad hästi ka printsiibi olemust:

- a) sisendkäibemaksusüsteemi toimimine;
- b) kõikide majandustegevuste maksustamine;
- c) kuritarvitused;
- d) ebaseaduslikud ja seaduslikud tegevused;
- e) sarnaseid tehinguid teostavate turuosaliste võrdne kohtlemine;

¹⁹⁶ Euroopa Liidu lepingu konsolideeritud versioon. - ELT C 326, 26.10.2012, lk 13 - 390.

¹⁹⁷ EKo 19.09.2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*, p 59; EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc jt*, p 92.

¹⁹⁸ Rendahl, lk 81 - 82 ja seal viidatud kohtupraktika.

- f) erandite tõlgendamine;
- g) alusetult tasutud käibemaksu korrigeerimine;
- h) turuosaliste erapooletud konkurentsitingimused;
- i) liikmesriikide õigus käibemaksu tagastamiseks;
- j) neutraalsus liidusiseste ja imporditud kaupade vahel;
- k) vähendatud määrade kasutamine.

Käibemaks kui tarbimismaks peab tagama, et kõik tarbimise vormid maksustatakse ühetaoliselt¹⁹⁹. Käibemaks on neutraalne vaid siis, kui ettevõtjate käibemaksukohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on omavahel kooskõlas²⁰⁰. Olukorras, kui kauba või teenuse soetamisel arvatakse sisendkäibemaks maha, aga kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel käibemaksu ei maksta, saab isik alusetu konkurentsieelise. Kui aga juhtub, et maksumaksjal ei ole temast mitteolenevatel põhjustel lubatud maksustatava käibe tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, tekib käibemaksu kumulatsioon ning maksumaksja satub teistega võrreldes halvemasse olukorda²⁰¹.

Terra ja Kajus²⁰² jagavad maksuneutraalsuse ühendusesiseseks ja –väliseks neutraalsuseks, mille puhul eristavad õiguslikku neutraalsust, majanduslikku neutraalsust ja konkurentsi neutraalsust. Õiguslik neutraalsus viitab autorite käsitluses maksukoormuse ja maksumaksja suhtele, mis peaks kumuleeruvate tarbimismaksude puhul olema mõõdetav. Maksukoormus peab neutraalse maksustamise põhimõttest lähtuvalt olema sama identsete kaupade ja teenuste puhul²⁰³. Majanduslik neutraalsus on autorite käsitluses sama, mis tootmise neutraalsus – tarbimismaks ei tohi segada turul olevate vahendite optimaalsemat kasutamist kaupade ja teenuste tootmisel. Olukorras, mil tarbimismaksud on õiguslikult ja majanduslikult neutraalsed, vaba konkurentsi ei moonutata.

Konkurentsi neutraalsus viitab maksumaksjate võimalusele nihutada maksukoormus tarbijale, jäädes ise samal ajal konkureerivaks²⁰⁴. Konkurentsi neutraalsus sõltub aga otseselt turutingimusest ja vähendatud maksumäärade õiguspoliitilisest kehtestamisest²⁰⁵.

¹⁹⁹ Lehis, lk 287.

²⁰⁰ Lehis, lk 287.

²⁰¹ Lehis, lk 287.

²⁰² Terra, Kajus, pt 7.3.2.

²⁰³ Terra, Kajus, pt 7.3.1.1.

²⁰⁴ Terra, Kajus, pt 7.3.1.3.

²⁰⁵ Rendahl, lk 92.

Digitaalsete teenuste rahvusvahelise maksustamise puhul tuleb eelkõige rääkida maksustamise ühendusevälisest neutraalsusest. Maksustamise neutraalsust võivad häirida eelkõige digitaalsete teenuste erinev klassifikatsioon ja erinevused maksubaasis, maksumäärades ja maksukohustuses.

3.1.3. Efektiivsuse printsiip

Ottawa raamtingimused sõnastavad elektroonilise kaubanduse efektiivsuse printsiibi järgnevalt²⁰⁶:

„Maksuregulatsiooni nõuete täitmisega maksumaksjatele kaasnevaid kulusid ning maksude administreerimisega maksuhaldurile kaasnevaid kulusid tuleks vähendada nii palju kui võimalik.“

Efektiivsus on Euroopa Liidu üleüldine eesmärk, mis maksude mõttes tähendab sellise õiguskeskonna loomist, mis lubaks äritegevust edendada võimalikult väikese administratiivse koormusega²⁰⁷. Ühendus näeb maksuefektiivsust eelkõige maksude kogumise jõustamise ja kontrollimise efektiivse läbiviimisenä, mis tagaks maksude õigeaegse ja seaduspärase laekumise²⁰⁸. Euroopa Kohus efektiivsust oma argumentatsioonis käibemaksudirektiivi üle ei kasuta, samamoodi ei räägi efektiivsusest ka käibemaksudirektiiv või selle rakendusmäärused.

Euroopa Komisjon leiab, et maksusüsteemi usalduslikkus sõltub selle praktilisusest ja lihtsast teostatavusest maksude arvestamisel ning kogumisel²⁰⁹. Seetõttu vaatab Euroopa Komisjon eelkõige maksuneutraalsust kui efektiivsust ühtse käibemaksusüsteemi eesmärgina. Rakendanud neutraalsuse printsiipi - ärilisi otsuseid peaksid motiveerima eelkõige majanduslikud mitte maksualased kaalutlused – jõustub 01.01.2015 kõigile ettevõtjatele lihtsustatud maksuarvestuse süsteem digitaalsete teenuste tarbijatest klientidele osutamisel

²⁰⁶ Ottawa raamtingimused, lk 4.

²⁰⁷ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Electronic Commerce and Indirect Taxation. COM(1998) 374 final. Brussels: 17.06.1998, p 2.

²⁰⁸ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Electronic Commerce and Indirect Taxation. COM(1998) 374 final. Brussels: 17.06.1998, p 7, guideline 4.

²⁰⁹ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Electronic Commerce and Indirect Taxation. COM(1998) 374 final. Brussels: 17.06.1998, p 7, guideline 4.

(MOSS)²¹⁰. Sellise süsteemi käivitamine on aga kindlasti maksude kogumise efektiivsuse üks väljendus.

Efektiivsuse printsiipi kasutatakse sageli aga majandusteooriates²¹¹, kus arutletakse selle üle, kas tarnete maksustamine on efektiivne. Tarbimismaksude seisukohast lähtuvalt mõjutab maks eelkõige toote või teenuse hinda ja mida kõrgem on maksukoormus, seda kõrgem on ka toote või teenuse hind. Erinevate toodete ja teenuste erineva maksumääraga maksustamisel sekkub riik otseselt turumajanduse vaba konkurentsi. Viimast käsitletakse tihti just neutraalse maksustamise printsiibina – seetõttu võib väita, et neutraalsuse ja efektiivsuse printsiip on omavahel tihedalt seotud.

Riigi seisukohast vaadates tähendab efektiivsus eelkõige vajaliku maksutulu kogumist riigieelarvesse. Maksusüsteem saab olla efektiivne üksnes juhul, kui vajalik maksutulu kogutakse minimaalsete ressurssidega. Ottawa raamtingimustes viidatakse efektiivsusele samuti eelkõige maksuregulatsiooni efektiivsusest lähtuvalt – mida suuremad on jõustamise ja administreerimise kulud, seda nõrgem on riigi maksuregulatsioon. Efektiivne maksuregulatsioon on seega selline, mis toob ette nähtud maksutulu riigikassasse võimalikult väikese kuluga nii riigile kui maksumaksjale.

3.1.4. Õiguskindluse ja lihtsuse printsiip

Ottawa raamtingimused sõnastavad elektroonilise kaubanduse õiguskindluse ja lihtsuse printsiibi järgnevalt²¹²:

„Maksuregulatsioon peab olema selge ja lihtsalt arusaadav selleks, et maksumaksjad saaksid tehingute maksualaseid tagajärgi ette näha ning teaksid millal, kus ja kuidas tuleb maksu arvestada.“

Euroopa Komisjon näeb õiguskindlust sellise õigusruumi loomises, kus maksuregulatsioon on selge ja üheselt mõistetav aitamaks vähendada ettenägematut maksukohustust ja maksuvaidlusi²¹³. Maksunormid peavad olema piisavalt arusaadavad, et igal turuosalisel oleks

²¹⁰ Vt alapeatükk 2.3.1.

²¹¹ Rendahl, lk 98.

²¹² Ottawa raamtingimused, lk 4.

²¹³ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Electronic Commerce and Indirect Taxation. COM(1998) 374 final. Brussels: 17.06.1998, p 2.

võimalik maksutagajärgi teatava tõenäosusega ette näha (rakendusmääruse nr 282/2011 preambula punkt 24). Õiguskindlus viitab ka maksutagajärgede prognoositavusele – turuosalistel peab olema võimalik ette näha oma tegevuste maksutagajärgi ning oma käitumist sellekohaselt reguleerida. Tagajärjed ei pea olema küll absoluutse kindlusega ettenähtavad, ent asjakohase nõustamise abiga peaks suure kindlusega olema võimalik oma käitumise tagajärgi prognoosida²¹⁴.

Üks õiguskindluse väljendusvorm on käibemaksudirektiivi rakendusmäärused, mis on otsekohalduvad igas Euroopa Liidu liikmesriigis ning mis peaksid tagama ühese ja kindla käibemaksudirektiivi rakendamise. Samamoodi muudavad sellised rakendusmäärused maksusüsteemi lihtsamaks.

Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, et ühenduse õigusnormid peavad olema kindlad ja nende kohaldamine õigussubjektidele ettenähtav²¹⁵. Selleks, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust, tuleb seda õiguskindluse nõuet eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi²¹⁶. Lisaks tuleb kohtupraktikast, et ettevõtja valik maksust vabastatud ja maksustatavate tehingute vahel võib põhineda asjaoludel kogumis ja eelkõige käibemaksusüsteemi eesmärki toetavatel maksualastel kaalutlustel. Olukorras, kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei kohusta käibemaksudirektiiv teda valima seda, mille puhul on tasutava käibemaksusumma suurim²¹⁷. Vastupidi, maksukohustuslasel on õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema maksukohustust²¹⁸.

Maksusüsteemi lihtsus on vajalik selleks, et hoida maksuseadustele järgmise koormus minimaalne. Kahtlusetu on lihtsam viis tooteid ja teenuseid maksustada nende päritoluriigis, maksustades tooted ja teenused tootmisahela tasemel ning lubades seal ka teha vajalikud mahaarvamised. Selline oli Euroopa Komisjoni seisukoht ka Ottawa konverentsi eel²¹⁹.

²¹⁴ Saaremäel-Stoilov, K. Õigusselguse põhimõte Riigikohtu praktikas. Justiitsministeerium 2014. Arvutivõrgus: <http://www.just.ee/33691>, 01.05.2014.

²¹⁵ nt EKo 22.11.2001, C-301/97, *Kingdom of the Netherlands v Council of the European Union*, p 43; EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc jt*, p 72.

²¹⁶ EKo 15.12.1987, C-326/85, *Kingdom of the Netherlands v Commission of the European Communities*, p 24; EKo 29.04.2004, C-17/01, *Sudholz*, p 34; EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc jt*, p 72.

²¹⁷ EKo 06.04.1995, C-4/94, *BLP Group plc*, p 22; EKo 09.10.2001, C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, p 33; EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc jt*, p 73.

²¹⁸ Ibid.

²¹⁹ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Electronic Commerce and Indirect Taxation. COM(1998) 374 final. Brussels: 17.06.1998, p 2.

Käibemaks on aga tarbimismaks, mistõttu peaks tootmise asemel maksustama tarbimist. Samuti peaks käibemaksu laekumisest saadav tulu jääma tarbimisriiki, mitte tootjariiki. Seetõttu lepitati ka Ottawa konverentsil kokku digitaalsete teenuste maksustamine sihtkohariigi põhimõttest lähtuvalt.

Maksusüsteemi lihtsus konkureerib seega õiguskindluse ja efektiivsuse printsiibiga. Ühelt poolt peab maksusüsteem olema võimalikult lihtne, aga teiselt poolt peab see olema efektiivne ja võitlema maksupettustega. „Kuigi on vajalik püüda lihtsustada ettevõtete haldus- ja statistilisi formaalsusi, eriti väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate puhul, tuleks samas rakendada tõhusaid kontrollimeetmeid ja säilitada nii majanduslikel kui ka maksualastel põhjustel ühenduse statistiliste vahendite kvaliteet.“ (käibemaksudirektiivi preambula punkt 48). Euroopa Liidu seadusandja on seega selgelt ette näinud, et liikmesriikidel peab olema võimalik lihtsustada maksude sissenõudmist ja vältida maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise vorme (käibemaksudirektiivi preambula punkt 59). Õiguskindlus ja lihtsus on neutraalsuse kõrval ka ainsatakse printsiipideks, mis on välja toodu Euroopa Komisjoni seisukohtades²²⁰ Ottawa konverentsi eel.

3.1.5. Tõhususe ja õigluse printsiip

Ottawa raamtingimused sõnastavad elektroonilise kaubanduse tõhususe ja õigluse printsiibi järgnevalt²²¹:

- a) „Elektroonilise kaubanduse maksustamise regulatsioon peab tagama õige maksusumma kogumise selleks ettenähtud ajal.
- b) Maksude tasumisest kõrvalehoidmise ja vältimise võimalused tuleb viia minimaalseteks, hoides samas maksude tasumise tagamise meetmed proportsionaalsed maksude tasumisest kõrvalehoidumise riskidega.“

Tõhusust ja õiglust vaadeldakse sageli koherentsete printsiipidena, mis ei ole seotud üksnes maksustamise võimaluse valikuga, vaid otseselt kaudsete maksude efektiivsusega²²². Käibemaksudirektiiv peab vajalikuks kehtestada lihtsad ja efektiivsed meetmed, et

²²⁰ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Electronic Commerce and Indirect Taxation. COM(1998) 374 final. Brussels: 17.06.1998.

²²¹ Ottawa raamtingimused, lk 4.

²²² Rendahl, lk 104.

maksusüsteem oleks tõhus ning lihtsalt kontrollitav (käibemaksudirektiivi preambula punkt 48).

Tõhusus viitab aga ka käibemaksudirektiivi tõhusale rakendamisele liikmesriikides ja õiglus on seotud kasu printsiibiga²²³. Käibemaksust laekuv tulu tuleks liikmesriikide vahel õiglaselt ära jaotada ning maksustamine peab olema seotud kasu saamise põhimõttega. Käibemaksu koormust peavad kõik tarbijad kandma võrdselt, mis tähendab, et maksustamine ei tohi sõltuda õigusvastastest või õiguspärastest tegevustest.

Euroopa Kohus on välja arendanud käibemaksu kuritarvituse põhimõtte - õigussubjektid ei tohi ühenduse õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil²²⁴. Ühenduse õigusnorme ei saa laiendada nii, et need kataksid ettevõtjate kuritarvitusega seotud tegevusi, st tehinguid, mida ei tehta tavapäraste majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu ühenduse õigusega ettenähtud soodustustest²²⁵. Euroopa Kohus on selgelt sedastanud, et kuritarvituste keelamise põhimõtet kohaldatakse ka käibemaksu valdkonnas ning maksudest kõrvalehoidumise ja vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on käibemaksudirektiivi tunnustatud ja julgustatud eesmärk²²⁶. Maksuregulatsiooni kuritarvituse saab tuvastada üksnes siis, kui maksusoodustuse saamine on tehingute peamine eesmärk, mitte ainus eesmärk²²⁷.

Nagu ka efektiivsuse puhul, katab õigluse maksumaksjate vahel Euroopa Liidus neutraalsuse printsiip.

3.1.6. Paindlikkuse printsiip

Ottawa raamtingimused sõnastavad elektroonilise kaubanduse paindlikkuse printsiibi järgnevalt²²⁸:

„Selleks, et pidada sammu tehnoloogia ja kaubanduse arenguga, peab maksusüsteem olema paindlik ja dünaamiline.“

²²³ Vt alapeatükk 2.1.3.

²²⁴ EKo 12.05.1998, C-367/96, *Kefalas jt*, p 20; EKo 23.03.2000, C-373/97, *Dionysios Diamantis*, p 33; EKo 03.03.2005, C-32/03, *I/S Fini H*, p 32 ja EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc jt*, p 68.

²²⁵ EKo 11.10.1977, C-125/76, *Cremer*, p 21; EKo 03.03.1993, C-8/92, *General Milk Products GmbH*, p 21; EKo 14.12.2000, C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH*, p 51; EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc jt*, p 69.

²²⁶ EKo 29.04.2004, C-487/01, *Leusden jt*, p 76; EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc jt*, p 71.

²²⁷ EKo 21.02.2008, C-425/06, *Part Service Srl*, p 45.

²²⁸ Ottawa raamtingimused, lk 4.

Õiguskirjanduses²²⁹ tuuakse välja nn *soft law* tähtsus saavutamaks käibemaksu harmoniseerimise kõrgem tase. Teisalt pakub nn *soft law* võimaluse luua paindlikum maksuregulatsioon, kus juhised ja juhendid aitaksid täiendavalt kaasa käibemaksudirektiivi eesmärkide saavutamisele.

Digitaalsete teenuste maksustamise vaatepunktis on aga eriti tähtis, et seadusandlus suudaks järke pidada tehnoloogia ka kaubanduse arenguga 21. sajandi infoühiskonnas. Mida vähem paindlik on digitaalsete teenuste käibemaksu regulatsioon, seda vähem neutraalne on ka selliste teenuste käibemaksuga maksustamine.

3.2. Euroopa Liidu digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksu regulatsiooni vastavus OECD digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise aluspõhimõtetele

3.2.1. Sissejuhatavad märkused

Subhajit Basu toob oma teoses „Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law“²³⁰ välja Stephen J. Kobrin'i postuleeritud eeldused, millele digitaalsete teenuste maksustamine peaks vastama:

- 1) Digitaalsete teenuste maksustamine peab olema majanduslikult neutraalne ehk maksustamine ei tohiks mõjutada majandustegevuse asukohta ega selle vormi.
- 2) Digitaalsete teenuste maksustamise reeglid peavad vältima topeltmaksustamist ja tahtmatut mittemaksustamist.
- 3) Digitaalsete teenuste maksutulu tuleks jaotada võrdselt tehingu osapoolte jurisdiktsioonide vahel.
- 4) Geograafiliselt määratletud rahvusriikide maksusuveräänsus tuleks säilitada.

Kuivõrd digitaalseid teenuseid osutatakse eelkõige piiriüleselt, võib osutada võimatuks lahendada üheaegselt nii juriidilised pädevusküsimused, jagada maksutulu ja koguda riikide eksisteerimiseks piisavat maksutulu, säilitades samal ajal riikide ainupädevus teostada poliitilist ja majanduslikku kontrolli oma geograafilisel territooriumil²³¹. Maksusüsteemi põhiline eesmärk peaks aga olema neutraalse digitaalsete teenuste maksustamise loomine.

²²⁹ Rendahl, lk 114.

²³⁰ Basu, lk 244.

²³¹ Basu, lk 244.

Digitaalsete teenuste maksustamisprobleemide lahendamine nõuab olulist rahvusvahelist koostööd maksustamisreeglite ühtlustamisel. Riigisisised või piirkondlikud lahendused ei saa olla piisavad, kuivõrd elektrooniline kaubandus on piiriülene fenomen ning tehniliselt on väga raske - kui mitte võimatu - kindlustada, et Interneti abil teostatav kaubandus ei väljuks ühest maksujurisdiktsioonist. Käibe tekkimise koha määramise reeglid peavad üle maailma olema ühtlustatud, selleks, et tagada käibemaksu tõeline neutraalsus ning sarnaste kaupade ja teenuste ühetaoline maksustamine.

1998. aasta Ottawa konverentsil asusid OECD liikmesriigid selgelt seisukohale, et elektroonilise kaubandusega kaasnevad digitaalsed teenused tuleb maksustada lähtuvalt samadest printsiipidest, mida kohaldatakse materiaalse kaupade ja klassikaliste teenuste maksustamisele.

3.2.2. Euroopa Liidu digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha regulatsiooni vastavus Ottawa digitaalselt osutatavate teenuste raamtingimustele

Käibemaksu neutraalsuse printsiip nõuab, et igasugust kaubandust tuleb maksustada ühtemoodi ning digitaalsete teenuste osutamisele ei tohi anda maksueeliseid ega neid maksudega diskrimineerida. Seega ei tohiks maksustamine mõjutada seda, kas muusikat edastatakse kassetidel, CD-plaatidel, laetakse alla Internetist või kuulatakse voogesituse kaudu, kas kirjandust loetakse prinditud raamatutest, ajalehtedest, ajakirjadest või laetakse Internetist digiseadmesse, filmide maksustamine ei tohi sõltuda sellest, kas neid edastatakse videokassetidel, DVD-del või digitaalsel kujul üle Interneti. Teiseks ei tohi edastamistehnoloogia valik mõjutada maksustamist – ühte moodi tuleb maksustada nii klassikalise telesignaali edastamine üle õhu, signaali edastamine kaablite või optiliste kaablite kaudu, kasutades fiiberoptilisi kaableid (Internet) või satelliitsidet. Maksustamine ei tohiks mõjutada seda, kas erinevaid kaupu ja teenuseid ühendatakse segatarneteks või mitte – kas müüa CD-plaate ja tarkvara koos raamatutega, millised teenuseid pakkuda kaabelside kaudu. Samuti ei tohi maksustamine mõjutada ettevõtete asukoha valikut ja piiriülest kaubandust ega seada eelisolukorda riigisiseseid tootjaid või teenusepakkujaid.

Käibemaksu neutraalsust moonutab ka laiaulatuslik illegaalsete teenuste mittemaksustamine, kuna see kahjustab legaalsete teenuste osutajate võimalust konkureerida kõigi turuosalistega võrdsetel tingimustel.

Euroopa Liit liigub selgelt selle poole, et kaotada ära ühenduse väliste ettevõtjate konkurentsieelis ja maksustada kõiki teenuseosutajaid ühetaoliselt. 01.01.2015 jõustuvate muudatustega ei ole tähelepanu pööratud aga teistele käibemaksu neutraalsuse aspektidele, välja arvatud üksikasjalik digitaalsete teenuste klassifikatsioon. Ühtepidi vähendatakse nii küll topeltmaksustamise ohtu, kuid teisalt jääb olulisel määral ning eelduslikult just poliitilistel põhjustel teised käibemaksu neutraalsust puudutavad aspektid käibemaksudirektiivi muudatustest välja. Täpsemalt peatutakse sellel, kuidas tagada digitaalsete teenuste neutraalsem maksustamine käesoleva töö alapeatükkides 3.2.3 ja 3.2.4.

Maksuefektiivsus, nagu ka neutraalsus, on aga suhteline mõiste. Samas võib maksuefektiivsus osutada palju tähtsamaks kui neutraalsus – riigi seisukohast ei täida ebaefektiivne maksusüsteem oma eesmärki, kuna see ei too riigikassasse vajalikke tulusid. Samas ei saa maksuefektiivsust pidada maksu peamiseks eesmärgiks, sest mitteneutraalne maks ei saa olla efektiivne. Kuivõrd elektrooniline kaubandus näitab üksnes kasvutrende, siis muutub efektiivsus üheks olulisemaks maksusüsteemi iseloomustavaks kriteeriumiks. Teisisõnu - käibemaksu efektiivsus tuleb kõne alla eelkõige piiriüleste tehingute puhul, kui toote või teenuse edasimüüja peab enda tegevuse vastavusse viima mitme erineva jurisdiktsiooni maksuregulatsiooniga.

Käibemaksudirektiivi ühiste rakendussätete vastuvõtmine peaks tagama, et käibemaksusüsteemi kohaldamine vastab paremini siseturu eesmärkidele juhtudel, kui kohaldamises tekib või võib tekkida erinevusi, mis takistavad siseturu tõrgeteta toimimist. Määrused on siduvad ja vahetult kohaldatavad kõikides liikmesriikides, mistõttu tagavad need hästi digitaalsete teenuste käibemaksuga maksustamise ühetaolise kohaldamise Euroopa Liidus. Teisalt on Euroopa Liit andnud välja juhendmaterjale digitaalsete teenuste käibemaksuga maksustamise ning käibemaksuregulatsiooni rakendamise kohta. Sellised juhendid vähendavad kindlasti maksukohustuslaste maksuseaduste täitmisega kaasnevaid kulusid, kuna maksukohustuslasel on üheselt teada, milline on mingi tehinguga kaasnev maksukoormus ning millises jurisdiktsioonis on vaja maks tasuda.

Käibemaksusüsteem muutub efektiivsemaks ka väikse kontaktpunkti kasutamise võimalusega, mis peaks vähendama maksumaksjate koormust oma tegevuse erinevate jurisdiktsioonide maksuregulatsioonidega vastavusse viimisel. Kuivõrd sellist süsteemi rakendatakse juba käesoleva töö kirjutamise hetkel Euroopa Liidu välistele teenuse

osutajatele, kaotatakse alates 01.01.2015 ebavõrdsus Euroopa Liidu siseste ning väliste teenuseosutajate vahel.

Käibemaksudirektiivi ühetaolise ja efektiivse kohaldamise muudab aga keeruliseks mitmete määramata õigusmõistete kasutamine, mille sisustamine on jäänud Euroopa Kohtu ülesandeks²³². Praktikas tekib kindlasti probleeme segatarne põhilise osa määramisega, äritegevuse ettevõtluseks klassifitseerimisega ning püsiva tegevuskoha määramisega. 21. sajandi infoühiskonnas saab väikeste kuludega paigutada digitaalseid teenuseid osutavaid kodulehti ja servereid üle maailma laiali, mistõttu tekib õigustatult küsimus, kus asub alapeatükis 1.2.3 välja toodud tingimustele vastav teenuse osutaja püsiv tegevuskoht.

Samamoodi vähendab maksuefektiivsust maksumäärade erinevus liikmesriigiti, millel peatutakse täpsemalt käesoleva töö alapeatükis 3.2.4. Maksumäärade valik on tavaliselt aga poliitiline otsus ja ei lähtu maksuefektiivsusest või maksuneutraalsusest.

Seetõttu saab asuda seisukohale, et 01.01.2015 jõustuvate käibemaksudirektiivi muudatuste ning rakendusmääruste ja juhistega muudab Euroopa Liit käibemaksusüsteemi oluliselt efektiivsemaks, vähendades seega maksumaksjatele ja maksuhalduritele tekkivaid kulusid nii palju kui praeguse regulatsiooni juures on võimalik. Kuivõrd mitteneutraalne maks ei saa ideaalselt efektiivne olla, tuleb täielikult efektiivse maksustamise loomiseks tagada ka digitaalsete teenuste käibemaksu neutraalsus.

Kolmanda aspektina peab digitaalsete teenuste käibemaksu süsteem olema selge ja kindel, et maksumaksjal oleks enne tehingute tegemist võimalik arvutada tehingutelt tasumisele kuuluv maksusumma. Samamoodi peab maksude jõustamine olema ühtne ja universaalne. Praktilisest vaatepunktist lähtuvalt tähendab see aga seda, et maksusüsteem peaks olema sedavõrd lihtne, et iga maksumaksja saaks sellest aru. Samas – mida lihtsam on maksuregulatsioon, seda väiksem on selle vastavus õigluse põhimõttele. Normiderohke ja ülimalt täpne maksuregulatsioon tagab küll õigluse, kuid sellisest regulatsioonist on tavalisel maksumaksjal keerulisem aru saada. Ülimalt täpset ja reegliterohket maksuregulatsiooni on ka kulukas jõustada, samas kui maksusüsteemi tõhustus oleneb just selle jõustamisest.

Alates 01.01.2015 jõustuva regulatsiooni selge eesmärk on suurendada käibemaksusüsteemi lihtsust. Otsekohalduvates määrustes pannakse selgelt paika, milliseid teenuseid loetakse

²³² Vt nt alapeatükid 1.1.5, 1.2.2 ja 1.2.3.

digitaalseteks teenusteks ja milliseid mitte, kuidas määrata kindlaks digitaalsete teenuste käibe tekkimise koht. Just digitaalsete teenuste käibe tekkimise koha määramine muudab aga käibemaksusüsteemi keeruliseks. Euroopa Liit on rakendusmääruse nr 282/2011 täiendustega selgelt paika pannud kliendi asukoha määramise eeldused, kuid nende rakendamine võib praktikas osutuda keeruliseks. Selliste reeglite kehtestamisega on Euroopa Liit selgelt näinud ette rangemad eeldused kui Ottawa raamtingimustes kokku lepitud lihtsustused - käibe tekkimise kohaks loetakse tarbija asu- või elukoht.

Elektroonilise kaubanduse üks põhiline eelis klassikalise kaubanduse ees on olnud selle kiirus. 01.01.2015 jõustuvate reeglite rakendamine muudab aga elektroonilise kaubanduse aeglasemaks, kuivõrd klientide käest tuleb koguda täiendavaid andmeid. Sellised täiendavad andmed peaksid aga tagama käibe tekkimise koha võimalikult täpse määramise, mis omakorda viib aga maksutulude võimalikult täpsele jaotamisele. Sellegipoolest kaasnevad uute reeglitega paratamatult andmekaitseküsimused, mistõttu tuleb teenuseosutajatel teha täiendavaid kulutusi oma süsteemide vastavusse viimisel nii käibemaksu- kui andmekaitse direktiiviga.

Üksikasjalikud käibe tekkimise koha määramise eeskirjad peaksid aga tagama õigusekindla käibemaksuregulatsiooni, mille abil on maksumaksjal võimalik üheselt prognoosida tehingute maksualaseid tagajärgi.

Neljandaks peab maksusüsteem tagama riigieelarvesse vajalike tulude kogumise, olles seejuures õiglane, kuid jäädes tõhusaks. Digitaalsete teenuste maksustamise tõhusust ja õiglust ei saa aga saavutada ilma rahvusvahelise konsensusega. Kuigi üldjoontes on rahvusvaheline kokkulepe Ottawa raamtingimuste näol olemas, interpreteeritakse selles toodud tingimusi riigiti erinevalt. Euroopa Liidus näiteks kasutatakse kuni 31.12.2014 käibe tekkimise koha määramisel korraga nii lähtekohamaa kui ka sihtkohamaa printsiipe. Seetõttu on ka selge, et topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise probleemi ei lahenda üksnes üldised rahvusvahelised raamtingimused.

Tehnoloogiliste vahendite areng peaks samal ajal tagama ka digitaalsete teenuste maksustamise tõhususe ja neutraalsuse, mistõttu tuleks välja töötada automaatsed maksude

arvestamise ja kogumise süsteemid²³³. Üksnes tehnoloogilised lahendused suudavad tagada selle, et maksude kogumine oleks tehniliselt teostatav, tõhus ja tasuv.

Võitlus maksude tasumise vältimise vastu ning üha suurem liikmesriikide maksuhaldurite koostöö suurendavad kindlasti maksusüsteemi tõhusust ja õiglust. Nõukogu määrusega nr 904/2010²³⁴ nähakse ette mehhanism liikmesriikide halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse tõhustamiseks ning komisjoni rakendusmäärus nr 815/2012²³⁵ aitab täiendavalt eelnimetatud määrust jõustada, sätestades määruse nr 904/2010 üksikasjalikud rakenduseeskirjad digitaalsete teenuste erikorda kohaldamiseks.

Paindlikkuse aspektist vaadatuna vähendab järjest täpsem digitaalsete teenuste regulatsioon selle kohanemisvõimet uute tehnoloogiliste ja kaubanduslike arengutega. Arvestades printsiipide omavahelist suhet, peaks käibemaksusüsteemi lihtsus, efektiivsus ja neutraalsus olema aga tähtsamad kui paindlikkus. Seetõttu tuleb asuda seisukohale, et võimalikult üksikasjaliku digitaalsete teenuste nimekirjaga õiguskord on eelistatum käibemaksusüsteemi paindlikkusest.

Euroopa Liidu digitaalsete teenuste regulatsioon muutub alates 01.01.2015 küll vähem paindlikumaks, kuid selle eest suurendatakse käibemaksueeskirjade efektiivsust, lihtsust ja neutraalsust. Mida rohkem erinevaid võimalusi jäetakse liikmesriikide otsustada, seda paindlikum on küll õiguskord, kuid seda vähem efektiivse ja neutraalsena see töötab.

Kokkuvõttes liigub Euroopa Liit küll õiglase, õigusekindla ning lihtsalt ja üheselt arusaadava digitaalsete teenuste käibemaksu regulatsiooni suunas, kuid endiselt jäävad lahendamata mitmed olulised käibemaksu neutraalsust ja efektiivsust puudutavad probleemid.

3.2.3. Topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise võimalikkusest Euroopa Liidus

Otseste maksude puhul käibel olev topeltmaksustamise määratlus kaudsete maksude puhul üldjuhul ei tööta, kuna otseste maksude puhul räägitakse ühe maksumaksja mitmekordsest

²³³ Basu, lk 269.

²³⁴ Nõukogu 07. oktoobri 2010. aasta määrus (EL) nr 904/2010, halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas. - ELT L 268, 12.10.2010, lk 1 - 18.

²³⁵ Komisjoni 13. septembri 2012. aasta rakendusmäärus (EL) nr 815/2012, millega kehtestatakse nõukogu määruse (EL) nr 904/2010 üksikasjalikud rakenduseeskirjad seoses erikordadega, mis hõlmavad telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- või elektroonilisi teenuseid, mida ühendusevälised maksukohustuslased osutavad mittemaksukohustuslastele. – ELT L 249, 14.09.2012, lk 3 – 10.

maksustamisest. Kaudsete maksude puhul tuleb aga rääkida ühe ja sama maksuobjekti samaväärse maksuga maksustamisest samal maksustamisperioodil mitme jurisdiktsiooni poolt. Seetõttu defineeritakse kaudsete maksude valdkonnas rahvusvaheline topeltmaksustamine kui ühe rahvusvahelise tehingu maksustamine kaudsete maksudega mitmes erinevas jurisdiktsioonis, olenemata sellest, kas see puudutab ühte ja sama maksumaksjat või mitte²³⁶.

Terra eristab õiguslikku topeltmaksustamist ja majanduslikku topeltmaksustamist²³⁷. Majanduslik topeltmaksustamine viitab käibemaksu kumuleerumisele – ühte ja sama tehingut maksustatakse mitmes jurisdiktsioonis seetõttu, et maksustatakse erinevaid isikuid. Selline käibemaksu kumuleerumine võib esineda juhul, kui maksukoormus ei kandu täielikult üle tarbijale²³⁸.

Üldjuhul käsitletakse topeltmaksustamist üksnes õigusliku topeltmaksustamisena ning hinnastruktuuri erinevustest (majanduslik topeltmaksustamine) tulenevat mitmekordset maksustamist topeltmaksustamisena ei vaadelda. Seetõttu käsitletakse ka käesolevas peatükis topeltmaksustamist eelkõige õigusliku topeltmaksustamisena, mis tuleneb sellest, et erinevad jurisdiktsioonid maksustavad ühte ja sama tehingut samaväärsete maksudega.

OECD peab põhilisteks topeltmaksustamist või tahtmatut mittemaksustamist tekitavateks probleemideks²³⁹:

- a) riikide erinevat lähenemist tarbimiskoha määratlemisel, kusjuures aluseks võetakse eelkõige järgmist:
 - i. lähtekoht ja sihtkoht;
 - ii. asukoht;
 - iii. tegeliku kasutamise ja kasu saamise koht;
 - iv. tegevuskoht;
- b) riikide erinevat lähenemist käibe tekkimise koha ja aja määratlemisel;
- c) riikide erinevat lähenemist segakäibe klassifitseerimisel.

²³⁶ Terra, lk 10.

²³⁷ Terra, lk 10.

²³⁸ Rendahl, lk 38.

²³⁹ OECD. The Application of Consumption Taxes to the Trade in International Services and Intangibles, 2004.

Kitsamalt Euroopa Liidus tõusetunud topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise probleemideks nimetab Euroopa Komisjon eelkõige²⁴⁰:

- a) käibemaksudirektiivi regulatsiooni erinevat tõlgendamist liikmesriikides;
- b) konkreetsete maksustamisolukordade erinevat tõlgendamist liikmesriikide maksuhaldurite poolt;
- c) siseriiklike seaduste erinevat õiguslikku hinnangut maksustamissituatsioonidele.

Äriühingud ja erinevad rahvusvahelised huvigrupid peavad topeltmaksustamist olemasolevaks ja keeruliseks probleemiks Euroopa Liidus²⁴¹, kusjuures kõige sagedamini tuuakse põhjustena välja just käibe tekkimise koha erinevat regulatsiooni ning digitaalsete teenuste erinevat klassifikatsiooni liikmesriikides. Seetõttu on topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise vältimiseks äärmiselt oluline analüüsida, kas Euroopa Liidu regulatsioon reguleerib piisavalt täpselt digitaalsete teenuste ja nende käibe tekkimise koha määramist.

Digitaalsete teenuste topeltmaksustamine võib tekkida eelkõige juhul, kui erinevad jurisdiktsioonid klassifitseerivad sarnaseid digitaalseid teenuseid hõlmavat tehingut erinevalt. Samamoodi võib topeltmaksustamine tekkida olukorras, kui erinevad jurisdiktsioonid klassifitseerivad tehinguid küll samamoodi, kuid teenuste käibe tekkimise kohta defineeritakse erinevalt. Õiguskirjanduses²⁴² leitakse, et topeltmaksustamine või tahtmatu mittemaksustamine võib tekkida eelkõige käibe tekkimise koha regulatsiooni erinevuste tõttu, mitte niivõrd digitaalsete teenuste erineva klassifikatsiooni tõttu. Siiski võib digitaalsete teenuste kompleksus tekitada piiriülestes tehingutes juhtumeid, kus erinevad jurisdiktsioonid lähtuvad teenuste klassifitseerimisel erinevatest põhimõtetest.

Euroopa Liidus tagavad käibemaksudirektiivi ühetaolise kohaldamise direktiivi rakendusmeetmed, mis on välja antud nii vahetult kohaldatavate määruste kui nn *soft-law*-tüüpi juhistena. Määrused on liidu piires siduvad ja vahetult kohaldatavad kõikides liikmesriikides, mistõttu tagavad need hästi digitaalsete teenuste käibemaksuga maksustamise ühetaolise kohaldamise Euroopa Liidus. Probleemseks kohaks on aga eelkõige segakäibe

²⁴⁰ Report on the Outcome of the Consultation on “Introduction of a Mechanism for Eliminating Double Imposition of VAT in Individual Cases”, TAXUD/C1/EWS/mav D(2007) 15925. Brussels 2007.

²⁴¹ Report on the Outcome of the Consultation on “Introduction of a Mechanism for Eliminating Double Imposition of VAT in Individual Cases”, TAXUD/C1/EWS/mav D(2007) 15925. Brussels 2007.

²⁴² Nt Rendahl, lk 300, Basu, lk 64.

põhitunnuste ning kaupade ja teenuste käibe eristamine. Täielikult ei saa aga topeltmaksustamist või tahtmatut mittemaksustamist käibe tekkimise koha regulatsiooni harmoniseerituse tõttu ikkagi välistada, kuna liikmesriigid võivad vastavaid reegleid siseriiklikult erinevalt tõlgendada²⁴³.

Topeltmaksustamise juhtumid moonutavad eelkõige käibemaksu efektiivsust, tõhusust ja lihtsust, suurendavad selgelt administratiivkulusid nii riigi kui maksumaksja vaatepunktist lähtuvalt. Äriühingud, kes püüavad vältida oma tarnete topeltmaksustamist, võivad seetõttu rakendada maksude optimeerimise ja vältimise skeeme²⁴⁴. Riigi vaatepunktist tähendab see ainult suuremat kontrolli maksukohustuslaste üle.

Eriti keeruliseks võib osutuda digitaalsete teenuste käibe tekkimise koha määramine *B2C* tehingute puhul, mistõttu suurendavad vastavad käibe tekkimise koha reeglid veelgi topeltmaksustamise võimalust. Nagu käesoleva töö alapeatükis 3.2.1 näidati, ei piisa topeltmaksustamise või tahtmatu mittemaksustamise vältimiseks üksnes rahvusvahelistest digitaalsete teenuste maksustamise raamtingimustest, vaid vajalik oleks kokku leppida üksikasjalikemas ning põhjalikemas eeskirjades.

Praktikas võib suurima topeltmaksustamise riski kaasa tuua käibemaksudirektiivi artiklis 59a toodud teenuste tegeliku kasutamise ja kasu saamise printsiibi²⁴⁵ rakendamine. Vabalt võib esineda juhtumeid, mil mõni liikmesriik näeb võimalust teenuste maksustamiseks, kuna neid tarbiti tegelikult just selle liikmesriigi territooriumil ja seal saadi neist ka kasu, sõltumata sellest, kus oleks teenuse käibe tekkimise koht üldreegli alusel. Selle vastupidine võimalus – et mõni liikmesriik jätaks teenuse maksustamata, kuna teenuse tegeliku tarbimise ja kasu saamise koht on väljaspool ühendust – leiab praktikas arvatavasti vähest rakendust ning on raske uskuda, et liikmesriik jätaks vabatahtlikult maksusumma kogumata. Seetõttu on äärmiselt oluline tugevdada liikmesriikide-vahelist halduskoostööd ja maksustamisega seotud informatsiooni efektiivset edastamist.

OECD peab käibemaksu sümmeetrilisuse tõttu käivete topeltmaksustamise riskidega sama oluliseks ka tahtmatu mittemaksustamise riske²⁴⁶. Nii nagu eelkirjeldatud topeltmaksustamine, tekib käivete tahtmatu mittemaksustamine üldjuhul samadel põhjustel.

²⁴³ Rendahl, lk 303.

²⁴⁴ Rendahl, lk 303.

²⁴⁵ Vt alapeatükk 2.1.4.

²⁴⁶ OECD. The Application of Consumption Taxes to the Trade in International Services and Intangibles, 2004.

Digitaalsete teenustega seoses saab rääkida aga hoopis eripärasest mittemaksustamise liigist – illegaalsete materjalide laialt levinud vahetamine arvutivõrgus (nn *peer-to-peer* failivahetus). Selline illegaalne materjalide jagamine või osutuda käibeks, mis tuleks käibemaksuga maksustada, kuna see täidab alapeatükis 1.1.4 käibe maksustamisele esitatud tingimused. Seetõttu konkureerivad illegaalsed tegevused legaalsete teenustega ning moonutavad käibemaksu tõhusust ja õiglust²⁴⁷. Samuti ei vasta illegaalsete teenuste maksustamata jätmine käibemaksu neutraalsuse põhimõttele – samasuguseid tehinguid teostavaid maksumaksjaid tuleb maksustada ühesuguste maksudega.

Lähtekohamaa ja sihtkohamaa printsiipide üheaegne kasutamine võib tekitada olukorra, kui teenuse osutaja ei saa käibemaksu täielikult tarbija kanda jätta. Tahtmatu mittemaksustamine seab aga eelisseisu sellised tehingud, mida ei maksustata üheski jurisdiktsioonis. Eelisolukorras on ka need äriühingud, kelle osutatavaid teenuseid ei maksustata ning kes seetõttu ei pea kandma maksuseaduste täitmise kulusid. Riigi seisukohast lähtuvalt võib digitaalsete teenuste käibe kontroll osutuda kulukamaks kui sellest riigikassasse tekkiv tulu, kuid tarbija seisukohast peaks kõiki tehinguid – nii legaalseid kui illegaalseid – maksustama ühte moodi ja neutraalselt.

See, kas tehingute mittemaksustamine moonutab õigluse printsiipi, oleneb maksumaksja või maksuhalduri perspektiivist – riigi seisukohalt võib mittemaksustamine olla õiglane seni, kuni samaväärseid tehinguid maksustatakse (või jäätakse maksustamata) võrdsetel alustel²⁴⁸. Teoreetiliselt peaks aga käibemaksusüsteemi neutraalsuse tagamine olema olulisem kui õiglase osaliselt mittemaksustava käibemaksusüsteemi loomine²⁴⁹. Maksusüsteemi õiguskindluse ja lihtsuse tagamine saab toimuda üksnes läbi selge vahetegemise, millised tehingud on maksustatavad ja millised mitte.

Euroopa Liidus võib tahtmatut mittemaksustamist põhjustada ka maksukohustuslaseks registreerimise erinevad piirmäärad. Nagu alapeatükis 1.2.1 näidati, varieeruvad piiramäärad ulatuslikult ning võivad tekkida olukorrad, kus teenuste osutaja riigis ei loeta teenuse osutajat tehnilistel põhjustel maksukohustuslaseks, kuid teenuse saaja riigi piirmääri arvestades tuleks teenuse osutajal end maksukohustuslasena registreerida. Maksukohustuslasena registreerimise piirmäärad ei ole kooskõlas ka neutraalse maksustamise põhimõttega, mistõttu oleks mõistlik

²⁴⁷ Rendahl, lk 305.

²⁴⁸ Rendahl, lk 307.

²⁴⁹ Rendahl, lk 307.

Euroopa Liidu tasemel piirmäärad ühtlustada. Digitaalsete teenuste osutamise kasv ning elektroonilise kaubanduse järjest suurem osakaal müügitehingutes, suurendab piiriüleste tehingute arvu, mistõttu ei saa liikmesriigiti maksukohustuslasi erinevalt defineerida. Euroopa Liit on järjest ühtlustamas liikmesriikide maksuhaldurite halduskoostööd, mistõttu oleks ka väär väita, et mõnes riigis oleks efektiivsuse printsiibist lähtuvalt mõistlik maksukohustuslasena registreerimise piirmäär hoida kõrgemal kui teises.

3.2.4. Maksumäärade ja maksumäärade tasemete ühtlustamine liikmesriikides

Olles tuvastanud teenuse saaja ja tema asukoha, on digitaalsete teenuste osutajal vaja määrata vastava jurisdiktsiooni maksumäär. Viimane oleneb aga suuresti kõnealuses jurisdiktsioonis olevast digitaalsete teenuste klassifikatsioonist. Seetõttu toob sihtkohamaa printsiibist lähtuv maksuarvestus paratamatult kaasa maksumaksjate kohustuse arvestada sadade erinevate maksumääradega.

Käibemaksu neutraalsuse printsiip nõuab, et maksumäärad ei sõltuks sellest, milliste tehnoloogiliste vahendite või kaubanduslike kanalite kaupu või teenuseid osutatakse. Igasugust kaubandust tuleb maksustada ühte moodi, mis tähendab, et digitaalsete teenuste osutamisele ei tohi anda eeliseid ega neid maksudega diskrimineerida.

Ühtlustamata maksumäärad Euroopa Liidus muudavad piiriüleste digitaalsete teenuste osutamise keeruliseks – teenuse osutajad peavad Euroopa Liidu siseselt arvestama nii erinevate maksumäärade kui ka erinevate maksumäärade tasemetega²⁵⁰. Käibemaksu neutraalsuse, efektiivsuse, tõhususe ja lihtsuse eesmärgil oleks asjakohane Euroopa Liidus käibemaksumäärad ühtlustada. On selge, et erinevate liikmesriikide vastuvõtlikkus käibemaksumäärade muutmisele on erinev, kuid kaaluda võiks digitaalsete teenuste osutamise maksustamist Euroopa Liidus ühe määraga. See lihtsustaks märgatavalt teenuse osutajate ning liikmesriikide halduskoormust maksuarvestuse pidamisel, teisalt aga ei tooks kaasa kogu käibemaksusüsteemi muutmist. Ühtne maksumäär tagab käibemaksu neutraalsuse, maksukogumine ja –arvestus oleks efektiivne ja lihtne ning teenuse osutajatel oleks selge arusaam, milline on tehingutega kaasnev maksukoormus. Digitaalsetele teenustele ühesuguse maksumäära kohaldamine oleks hea algus kogu Euroopa Liidu maksusüsteemi ühtlustamisele, mis on alates 1960-ndatest aastatest olnud üks ühenduse eesmärke.

²⁵⁰ Vt alapeatükk 1.3.

Kindlasti vajab aga ülevaatamist diferentseeritud käibemaksumäärade süsteem, mis moonutab oluliselt käibemaksu neutraalsust. Kuigi diferentseeritud maksumäärad on kasutusel käibemaksusüsteemi algusaastatest, oli juba 1970-ndatel selge, et mitmete erinevate käibemaksumäärade kehtestamine muudab piiriüleste tehingute tegemise keeruliseks, on need püsinud aastakümneid. Alates 1980-ndatest aastatest on Euroopa Komisjon teinud mitmeid katseid Euroopa Liidu käibemaksumäärade süsteemi ühtlustamiseks, on need ebaõnnestunud liikmesriikide suure vastasseisu tõttu²⁵¹.

Käibemaksudirektiiv sisaldab nii kohustuslikke kui ka vabatahtlikke sätteid, mille eesmärgiks on ühtse siseturu loomine ning kaupade ja teenuste vaba liikumise edendamine. Nagu peatükis 1.3.1 näidati, ei tohi liikmesriikide harilik maksumäär olla väiksem kui 15%, samas on liikmesriikidel õigus rakendada teatud kaupadele ja teenustele vähendatud maksumäära²⁵². Kuigi Euroopa Komisjon tõdes juba 1987²⁵³, et ühe maksumääraga käibemaksusüsteem oleks ideaalne – kõige lihtsam ja efektiivsem oma struktuurilt, kehtib tänaseni mitmekordse maksumääraga süsteem.

Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 98 (1) on liikmesriikidel õigus kohaldada üht või kaht vähendatud maksumäära artiklis 98 (2) toodud kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes. Artikkel 98 (2) viitab käibemaksudirektiivi III lisale, milles on mitmeid artikleid, mida saab tarnida klassikaliselt materiaalsel kujul kui ka digitaalsete teenustena immateriaalselt. Üheks selliseks näiteks on füüsilistel kandjatel olevad raamatud ja perioodika, mille digitaalsed alternatiivid maksustatakse vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 98 (2) hariliku määraga.

Sisuliselt on seega igal liikmesriigil märkimisväärne vabadus rajada siseriiklik maksumäärade süsteem, mis kahtlusteta töötab vastu käibemaksudirektiivi põhieesmärgiga ühtlustada kumuleeruvate tarbimismaksude regulatsioon ning tagada käibemaksu neutraalsus. Liikmesriikide vabadus on aga kujundanud väga eripalgelise ja keerulise maksumäärade süsteemi.

²⁵¹ De La Feria, R. EU VAT Rate Structure: Towards Unilateral Convergence? Oxford, WP 13/05 2013. Available: http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_13/WP1305.pdf, 01.05.2014.

²⁵² Vt alapeatükk 1.3.2.

²⁵³ Proposal for a Council Directive completing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC – Approximation of VAT rates, COM(87) 321 final/2, 21 August 1987.

2011. aasta teatistes Euroopa Parlamendile, Euroopa Nõukogule ja Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele²⁵⁴ märgib komisjon, et selleks, et tõhustada käibemaksusüsteemi, tuleb piirata vähendatud käibemaksumäärade kasutamist. Vähendatud maksumäärade kasutamine peaks põhinema järgmistel juhtpõhimõtetel²⁵⁵:

- a) kaotada siseturu nõuetekohast toimimist takistavad vähendatud maksumäärad. Minevikus end õigustanud vähendatud maksumäär võib tänapäeval tekitada moonutusi, kuna majandus-, äri- ja õiguskeskkond on vahepeal muutunud;
- b) kaotada selliste kaupade ja teenuste vähendatud maksumäärad, mille tarbimist piiratakse muude ELi poliitikameetmetega. Sel juhul võib tegemist olla kaupade või teenustega, mille tarbimine kahjustab keskkonda, tervist või heaolu;
- c) sarnaste kaupade ja teenuste käibemaksumäärad peaksid olema ühesugused ning selles suhtes tuleks arvesse võtta teaduse ja tehnika arengut, et veebikeskkonda ja füüsilist keskkonda teineteisele lähemale tuua.

Maksumäärade süsteemi 50%-line ühtlustamine tooks kaasa 9,8%-lise Euroopa Liidu sisese kaubanduse kasvu ja suurendaks reaalset SKP-d 1,1%²⁵⁶. Uuringud²⁵⁷ näitavad, et vähendatud maksumäärad ei aita kaasa nende sotsiaalsete ja majanduslike probleemide (ühiskonna vertikaalne õigsus, positiivne välismõju tarbimisele ja töajõupuuduse vähenemine) lahendamisele, milleks nad kehtestati.

Samuti on märgatavalt kasvanud Euroopa Kohtuse jõudnud kohtuasjade arv, milles käsitletakse vähendatud käibemaksumäärasid²⁵⁸. Alates 2012. aasta jaanuarist on Prantsusmaa ja Luksemburg rakendanud käibemaksu neutraalsuse printsiibist lähtuvalt ka e-raamatutele

²⁵⁴ Future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, COM(2011) 851 final. Brussels 06.12.2011.

²⁵⁵ *Ibid.*, lk 11.

²⁵⁶ A Retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System. TAXUD/2010/DE/328, FWC. London, 2011. Available: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf, 01.05.2014.

²⁵⁷ De La Feria, lk 21-23 viidatud UK-s ja Iirimaa läbi viidud empiirilised uuringud.

²⁵⁸ nt EK 12.06.2008, C-462/05, *Komisjon vs. Portugali Vabariik*, hagi; EKo 10.04.2008, C-309/06, *Marks & Spencer*; EK 17.06.2010, C-492/08, *Komisjon vs. Prantsuse Vabariik*, hagi; EKo 18.03.2010, C-3/09, *Erotic Center BVBA*; EK 03.03.2011, C-41/09, *Komisjon vs. Madalmaade Kuningriik*, hagi; EK 28.10.2010, C-49/09, *Komisjon vs. Poola Vabariik*, hagi; EK 06.05.2010, C-94/09, *Komisjon vs. Prantsuse Vabariik*, hagi; EK 12.05.2011, C-441/09, *Komisjon vs. Austria Vabariik*, hagi; EK 12.05.2011, C-453/09, *Komisjon vs. Saksa Liitvabariik*, hagi; EK 14.03.2013, C-108/11, *Komisjon vs. Iiri Vabariik*, hagi; EKo 27.02.2014, C-454/12, *Pro Med Logistik GmbH jt*; EK 07.06.2013, C-219/13, *K*, eelotsusetaotlus; EK 08.11.2013, C-479/13, *Komisjon vs. Prantsusmaa*, hagi; EK 08.11.2013, C-502/13, *Komisjon vs. Luksemburg*, hagi.

vähendatud maksumäära (vastavalt 7%/5,5% ja 3%²⁵⁹), mis on oluliselt vähendanud ka e-raamatute hinda²⁶⁰. Euroopa Komisjon Euroopa Liidu õiguse jõustajana on pöördunud Euroopa Kohtusse, tuvastamaks käibemaksudirektiivi nõuete rikkumine (kohtuasjad C-479/13²⁶¹ ja C-502/13²⁶²). Oma hagi põhjendamiseks esitab Euroopa Komisjon üheainsa väite - liikmesriigi õigusakt, mis kehtestab e-raamatute tarnele vähendatud või eriti madala maksumäära, ei järgi käibemaksudirektiivi.

Komisjon märgib hagi, et käibemaksudirektiivi artikli 98 (2) esimese lõigu kohaselt kohaldatakse vähendatud käibemaksumäärasid üksnes direktiivi III lisas nimetatud kaubatarnete ja teenuste suhtes. Kuivõrd selles lisas ei ole mainitud, et e-raamatute tarnete suhtes võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära järeldeb Komisjon, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 96 tuleb e-raamatute tarnele seega kohaldada harilikku käibemaksumäära. Komisjoni sõnul kinnitab seda ka artikli 98 lõike 2 teine lõik, mis välistab sõnaselgelt vähendatud käibemaksumäärade kohaldamisalast elektrooniliselt osutatud teenused. Viimaseks märgib komisjon oma hagi põhjendamiseks, et käibemaksukomitee võttis 09.02.2011 ühehäälselt vastu suunised, mille kohaselt ei ole vähendatud käibemaksumäärad kohaldatavad e-raamatute tarnele.

Seega leiab Euroopa Komisjon, et Luksemburgi ja Prantsusmaa raamatupoed saavad selge konkurentsieelise teiste liikmesriikide raamatuäride ees, kuivõrd digitaalseid teenuseid saab pakkuda hetkeliselt üle kogu Euroopa. See aga oleks vastuolus ühtse vabal konkurentsil põhineva siseturu loogikaga. Teisalt nõuab aga Euroopa Liidu poolt tunnustatud käibemaksu neutraalsuse nõue, et (i) maksustamine peaks olema erapoolet ja õiglane nii elektroonilise kaubanduse erinevate vormide kui ka klassikalise ja elektroonilise kaubanduse erinevate vormide vahel ning (ii) sarnastes olukordades asetsevaid ning samasuguseid tehinguid toetavaid maksumaksjaid tuleb maksustada ühesuguste maksudega. Viimasele pole Euroopa Komisjon aga tähelepanu pööranud ning sellise kaalutluse tegemise võimalus on Euroopa Kohtul.

²⁵⁹ Luksemburgil on lubatud kasutada madalamat määra kui 5%.

²⁶⁰ Taxware. Printed Books vs. E-books in France and Luxembourg. Available: <http://blog.taxware.com/2013/12/11/printed-books-vs-e-books-in-france-and-luxembourg-european-commission-cries-unfair-advantage-in-violation-of-the-eu-vat-directive/>, 01.05.2014.

²⁶¹ EK 08.11.2013, C-479/13, *Komisjon vs. Prantsuse Vabariik*, hagi.

²⁶² EK 08.11.2013, C-502/13, *Komisjon vs. Luksemburgi Suurhertsogiriik*, hagi.

Samuti on käesoleva töö kirjutamise hetkel Euroopa Kohtus pooleli Soomest tulnud eelotsusetaotlus²⁶³, milles küsitakse otse, kas käibemaksudirektiivi artikli 98 (2) esimese lõigu ja III lisa punktiga 6 on neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt trükiraamatute suhtes kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära, kuid muul füüsilisel kandjal, nagu CD, CD-ROM või USB-mäluseade, olevate raamatute suhtes kohaldatakse harilikku maksumäära.

Euroopa Kohus on aga selgelt viidanud ühendatud lahendis C-454/12 ja C-455/12²⁶⁴ väljakujunenud kohtupraktikale, millest tuleneb, et neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt on eelkõige keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel²⁶⁵. Selleks, et teha kindlaks, kas kaks teenus on sarnased, tuleb arvesse võtta peamiselt keskmise tarbija seisukohta, vältides väheolulistel erinevustel põhinevat kunstlikku eristamist. Kaks teenust on seega sarnased, kui neil on sarnaseid tunnuseid ja nad rahuldavad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel tarbija seisukohalt samu vajadusi ning kui olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nimetatud teenustest. Teenuste sarnasuse hindamisel on oluline arvesse võtta ka konteksti, milles neid teenuseid osutatakse.

Kohtuasjades C-454/12 ja C-455/12 leidis Euroopa Kohus sisuliselt, et käibemaksu neutraalsuse printsiibiga ei ole kooskõlas, kui kahe ühistranspordina osutatavale reisijate ja nende pagasi veo teenusele, taksoveole ja juhiga üüriautoveole, kohaldatakse erinevat käibemaksu määra. Lõpliku otsuse jättis Euroopa Kohus küll liikmesriigi kohtule²⁶⁶, kuid eelnevast argumentatsioonist ei jää kahtlust, milline on Euroopa Kohtu tõlgendus.

Lisaks võimalikele neutraalsuse moonutustele on küllaltki levinud ka seisukoht, et käibemaksusoodustus on ebaefektiivne ja kallis moodus mingi toote või teenusegrupi kättesaadavamaks tegemiseks. Käibemaks on üldine tarbimismaks riigieelarve tulu saamiseks ja erandid sellest moonutavad konkurentsi, on alati kellegi suhtes ebaõiglasel ega oma soovitud mõju. Seetõttu tuleb selle sisseviimist eriliselt põhjendada ja selle otsustamiseks peaks olema teada selle mõju vastava teenuse hinnale, selle mõju sihtgrupile ning kulud riigile tervikuna. Kui soovitakse toetada maksusoodustusega mingit kindalt sihtgruppi, siis näiteks selle sihtrühma otsetoetamine (subsiidiumid) võib osutuda hoopiski efektiivsemaks. Direktiivi

²⁶³ EK 07.06.2013, C-219/13, *K*, eelotsusetaotlus.

²⁶⁴ EKo 27.02.2014, C-454/12, *Pro Med Logistik GmbH jt*, p 52.

²⁶⁵ EKo 10.11.2011, C-259/10, *The Rank Group plc jt*, p 32 ja seal viidatud kohtupraktika

²⁶⁶ EKo 27.02.2014, C-454/12, *Pro Med Logistik GmbH jt*, p 65

artikli 107 alusel on erandina liikmesriikidel võimalus kehtestada vähendatud käibemaksumäära tööjõumahukatele teenustele, mis on loetletud lisas IV. Selle erandi mõju uuris Euroopa Komisjon ja leidis selle uuringu raames, et käibemaksumäära langetamine ei ole kõige efektiivsem vahend ja selle kulud eelarvele on alati suuremad kui soovitatav majanduslik mõju. Samuti on praktika näidanud, et kehtestatud vähendatud käibemaksumäära mõju teenuse või kauba hinnale (selle alanemisele) on väga väike või olematu.

Ideaalne käibemaksusüsteem on võimalikult laiapõhjaline ja ühe käibemaksumääraga. Euroopa Liidu suuruse ja poliitiliste vaadete erinevuste tõttu on sellist süsteemi küll väga raske saavutada, kuid järk-järguliste maksutasemete ja –määrade ühtlustumisega võik see aga sisuliselt saavutatav olla. Käibemaksudirektiivis ette nähtud vähendatud maksumäärad ei ole kohustuslikud ning vähendatud määrade loetelu järk-järguline vähendamine võib reaalpoliitilisel olla aktsepteeritav viis käibemaksu neutraalsuse tõstmiseks. Laiapõhjalisem käibemaks kasvataks riigieelarve tulupoolt, vähendaks administreerimis- ja täitmiskulusid ja võimalusi maksupettusteks ning –planeerimiseks²⁶⁷. Kindlasti tõstaks ühtne maksumäär aga efektiivsust, õiguskindlust ja lihtsust, mis neutraalsuse kõrval on üheks olulisemateks digitaalsete teenuste maksustamise printsiipideks vastavalt rahvusvaheliselt aktsepteeritud Ottawa raamtingimustele. Käibemaksu regulatsioon peab tagama erinevate kaubandusvormide ühesuguse maksustamise sõltumata tehingute teostamise viisidest.

²⁶⁷ De La Feria, lk 31.

KOKKUVÕTE

Üleilmastumine ja tehnoloogia areng on loonud soodsad tingimused elektroonilise kaubanduse hüppeliseks kasvuks. Viimase kümne aasta jooksul on digitaalselt osutatud teenuste käive järsult kasvanud, mis omakorda on oluliselt mõjutanud riigi suutlikkust tarbimist maksustada. Seetõttu on elektroonilise kaubanduse märgatav kasv toonud kaasa ka paradigma vahetuse tarbimise maksustamisel - tarbijate suur liikuvus on sundinud riike täpsustama käibe tekkimise koha reeglistikku.

Käibemaks peaks hõlmama kõiki kaupu ja teenuseid kõikidel müügitasanditel ning kõik tarbimise vormid tuleks maksustada ühetaoliselt, mõjutamata seejuures inimeste tarbimisharjumusi. Kuivõrd käibemaks on tarbimismaks, peaks maksustamisõigus olema sellel jurisdiktsioonil, kus tarbimine toimub. Eriti oluline on seega käibe tekkimise koha määramine piiriüleste tehingute puhul, mil tarbimise maksustamine väljub ühest jurisdiktsioonist - olukorras, kus jurisdiktsioonid määratlevad digitaalselt osutatavate teenuste tarnega seotud aspekte erinevalt, võib tekkida teenuste topeltmaksustamine või tahtmatu mittemaksustamine.

Enamik maailma riike lähtub digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamisel sihtkohamaa printsiibist, kuid Euroopa Liidus kasutatakse 2015. aastani käibe tekkimise koha määramisel üheaegselt sihtkohamaa ja lähtekohamaa printsiipe. Alates 01.01.2015 rakendatakse Euroopa Liidus aga sihtkohamaa printsiipi ka teises riigis asuvale tarbijale (B2C) osutatud telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja teiste elektrooniliste teenuste puhul. Seetõttu on kõikidel digitaalsete teenuste osutajatel vajalik kindlaks teha, kus on kliendi asu- või elukoht ja millise liikmesriigi maksumäärade tuleb kohaldada, sõltumata sellest, kus teenuse osutaja ise on registreeritud või kus on sellise äriühingu asukoht.

Sisuliselt tähendab käibemaksueeskirjade muutus seda, et digitaalsete teenuste osutajad on kohustatud registreerima end käibemaksukohustuslaseks igas liikmesriigis, mille tarbijatele nad teenuseid osutavad. Registreerimise piirmäärad siinkohal ei kohaldu, mistõttu tuleb kas või ühe tarbijast kliendi puhul registreerida end vastavas liikmesriigis. Selleks, et vältida igas liikmesriigis käibemaksukohustuslaseks registreerimist, võivad teenuse osutajad valida võimaluse arvestada käibemaksu üle kogu Euroopa Liidu ühtse elektroonilise käibedeklaratsiooni alusel. Käibemaksu väikese kontaktpunkti skeemi kasutades saavad digitaalsete teenuste osutajad deklareerida kõikides liikmesriikides tasumisele kuuluvat käibemaksu ühes registreerimisliikmesriigis. Nimetatud erikord sarnaneb praegu Euroopa

Liidu välistele teenuse osutajatele kohalduva režiimiga, mis lubab *B2C* tarnete puhul deklareerida kõigis Euroopa Liidu 28 liikmesriigis tasumisele kuuluvat käibemaksu ühtse elektroonilise käibedeklaratsiooni abil.

Elektroonilise kaubanduse arengut pidurdab kõige rohkem just digitaalselt osutatavate teenuste topeltnmaksustamine. Seetõttu peaks topeltnmaksustamise vältimine olema käibemaksu alusprintsipiide tähtsaim eemärk. Kuivõrd elektrooniline kaubandus on üldjuhul piiriülene kaubandus ning paljud digitaalsed tarned väljuvad Euroopa Liidu piiridest, saab digitaalselt osutatavate teenuste tarbimise maksustamine efektiivselt toimida üksnes rahvusvaheliste kokkulepete alusel. Eelduslikult suureneb digitaalselt osutatavate teenuste tarbimine ja tarbijate liikuvus tulevikus märgatavalt, mistõttu tuleb selliste teenuste tarbimise maksustamisel saavutada võimalikult paljude riikide ühtne kokkulepe.

1998. aasta Ottawa konverentsil „*A Borderless World: Realizing the Potential of Electronic Commerce*“ leppisid OECD liikmesriigid kokku elektroonilise kaubanduse maksustamise aluspõhimõtetes. Kuigi organisatsioonil ei ole seadusandlikku jõudu, on OECD konsensuskokkuleppel põhinevad üldpõhimõtted oluliseks allikaks rahvusvahelise digitaalselt osutatavate teenuste ühetaolise ja neutraalse käibemaksuga maksustamise kujundamiseks. OECD Rahanduskomitee on alustanud rahvusvaheliste tehingute käibemaksuga maksustamise juhendi väljatöötamist ning käesoleva töö kirjutamise hetkel on välja antud juhendi nelja osa eelnõud. Seetõttu oligi käesoleva magistritöö eesmärk analüüsida Euroopa Liidu digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksu regulatsiooni vastavust rahvusvaheliselt kokku lepitud OECD elektroonilise kaubanduse maksustamise aluspõhimõtetega.

Nagu töö sissejuhatuses märgiti, peavad äriühingud ja erinevad rahvusvahelised huvigrupid käibe tekkimise koha erinevat regulatsiooni ning digitaalselt osutatavate teenuste erinevat klassifikatsiooni peamiseks topeltnmaksustamise ning tahtmatu mittemaksustamise põhjuseks. Sellest lähtuvalt uuriti käesoleva töö esimeses peatükis digitaalselt osutatavate teenuste klassifitseerimisprobleeme ja praktikas raskusi tekitavaid aspekte. Kuna Euroopa Liidu õigusaktide autonoomseid mõisteid sisustab Euroopa Liidu Kohus, toetuti esimeses peatükis eelkõige Euroopa Liidu Kohtu vastavale praktikale.

Praktikas on enim kvalifitseerimisprobleeme tekitanud kaupade ja teenuste käibe eristamine ning segakäibe maksustamine. Digitaalselt osutatavate teenuste laia leviku tõttu on vaja üheselt määratleda ka need teenused, mida käibemaksuga maksustatakse. Kuivõrd käibemaksudirektiiv ja selle rakendusmäärused siinkohal ühest vastust ei anna, uuriti

käesolevas töös Euroopa Liidu Kohtu praktikat vastavate sätete sisustamisel. Käesoleva töö raamidest väljusid aga e-raha kasutamise ning tasuta osutatud teenuste maksustamisega seotud küsimused.

Digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise põhiline raskus seisneb aga teenuste käibe tekkimise koha määramises. Kuivõrd käibemaks on tarbimismaks, millega koormatakse tarbijat, peaks maksustamine toimuma üldjuhul selles riigis, kus asub teenuse lõpptarbijaja. Praktikask eeldab see maksude kogumist teenuse saajatelt, mis piiriüleste tehingute puhul ei ole lihtne ega efektiivne. Hoolimata sihtkohamaa printsiibi rakendamise keerukusest toetavad selle rakendamist nii Euroopa Komisjon kui ka OECD ja WTO.

Käesoleva magistr töö teises peatükis uuriti OECD juhiseid piiriüleste digitaalselt osutatavate teenuste käibe tekkimise koha määramiseks ning vastavat Euroopa Liidu regulatsiooni. Kuivõrd Euroopa Liit läheb 01.01.2015 üle digitaalsete teenuste sihtkohamaa printsiibist lähtuvala maksustamisele, muutub eriti oluliseks just teenuste tarbimiskoha kindlakstegemine. OECD peab vastavalt aga digitaalselt osutatavate teenuste tarbimiskoha määramist teenuste käibemaksuga maksustamise kõige keerulisemaks probleemiks, sest igal üksikul juhul teenuse tarbija ja tema asukoha kindlaksmääramine võib osutada võimatuks või kaasa tuua ulatuslikud kulud teenuse osutajale. Kõrged kulud teenuse osutajatele tõstavad aga omakorda teenuse hinda, mistõttu suureneb maksudest kõrvalehoidumise tõenäosus ning väheneb riigikassasse laekuv tulu.

OECD peab selgelt esmatähtsaks nii *B2B* kui ka *B2C* tehingute puhul sihtkohamaa printsiibist lähtuvat maksustamist, kusjuures teenus tuleb OECD juhiste kohaselt maksustada just selles jurisdiktsioonis, kus seda tegelikult tarbitakse. Sellist asukohta on digitaalselt osutatavate teenuste puhul võimatu üheselt määrata, ilma et see tooks kaasa ülemääraselt suured kulud maksumaksjale ning maksuhalduritele. Seetõttu pakub OECD välja lihtsustatud eeldused, kuidas määrata teenuse saaja asukoht. Kui OECD toetub eelkõige teenuse saaja elu- või asukohale, siis Euroopa Liit kehtestab alates 01.01.2015 märgatavalt põhjalikumad reeglid teenuse saaja asukoha määramiseks. Sellega muudab Euroopa Liit digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksu regulatsiooni küll tõhusaks ja õiglaseks, suurendades nii käibemaksu neutraalsust kui ka regulatsiooni õiguskindlust, kuid muudab digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise selgelt vähemefektiivseks.

Teenuste käibe tekkimise koha määramise muutmine sihtkohamaa printsiibist lähtuvaks toob kindlasti kaasa teenuseosutajatele administratiivkoormuse suurenemise. Teenuse osutajad

peavad sihtkohamaa printsiibist lähtuvalt iga üksiku tarne puhul kindlaks tegema teenuse saaja asukoha. Määranud teenuse saaja asukoha, on käibemaksuarvestus vaja läbi viia ka sihtkohamaa põhimõtetest lähtuvalt. Viimane ei tähenda üksnes sihtkohamaa käibemaksumääraga arvesse võtmist, vaid ka maksuvabastuste, vähendatud maksumäärade ning maksude arvestamise ja tasumisega seotud nõuetega arvestamist. Käesoleva töö autor on seisukohal, et teenuseosutajate administratiivkoormuse suurenemist ei leevenda ka väikese kontaktpunkti (inglise keeles *Mini One Stop Shop*) rakendamisala laiendamine alates 01.01.2015.

Teenuste korrektseks maksustamiseks peavad teenuse osutajad koguma hulgaliselt teenuse saajat iseloomustavat informatsiooni, mis tuleb edastada ka tehingu poolte riikide maksuhalduritele. Seega toob digitaalselt osutatavate teenuste sihtkohamaa printsiibist lähtuv maksustamine paratamatult kaasa andmekaitseküsimused, mis väljusid aga käesoleva töö käsitlesest.

Magistritöö kolmandas osas analüüsiti OECD 1998. aasta Ottawa konverentsil rahvusvaheliselt kokku lepitud elektroonilise kaubanduse maksustamise alusprintsiipe ning Euroopa Liidu digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksu regulatsiooni vastavust nimetatud printsiipidele. Tulenevalt Ottawa konverentsil kokku lepitud raamtingimustest peaks digitaalselt osutatavate teenuste maksustamine tagama käibemaksu neutraalsuse, maksustamise efektiivsuse, õiguskindluse ja lihtsuse, käibemaksu regulatsiooni tõhususe ja õigluse ning paindlikkuse selleks, et vastata 21. sajandi tehnoloogilistele arengutele. On selge, et nimetatud printsiibid võivad osaliselt olla vastuolulised ning nende täielikku järgimist ei saa üheltki käibemaksuregulatsioonilt oodata, kuid need on laialdaselt aktsepteeritud hindamaks elektroonilise kaubanduse maksustamise õigusnormistikku. Kuivõrd rahvusvaheline õigus ei käsitle elektroonilise kaubanduse käibemaksuga maksustamist, on topeltmaksustamise ja tahtmatu mittemaksustamise vältimiseks vajalik kujundada riikide maksuregulatsioonid rahvusvaheliselt kokkulepitud printsiipide alusel.

Elektroonilise kaubanduse maksustamine kaudsete maksudega peab olema mittediskrimineeriv, neutraalne ja üleliigseid maksuseaduse täitmise kulutusi vältiv. Digitaalsete teenuste osutamine, sõltumata tarneviisist, peab alluma samasugustele käibemaksumääradele kui tavapärane kaubandus. Samuti ei tohiks digitaalsete teenuste käibemaksu regulatsioon tuua äriühingutele kaasa tavakaubandusega tegelevatest äriühingutest suuremaid administratiivkulusid.

Euroopa Liidus 01.01.2015 jõustuvad käibemaksudirektiivi ja selle rakendusaktide muudatused peaksidki kindlustama kõikide teenuseosutajate ühetaolise maksustamise, kaotama ühenduseväliste ettevõtjate konkurentsieelise Euroopa Liidu teenusepakkujate ees ning suurendama käibemaksu regulatsiooni efektiivsust ning lihtsust. Samas ei ole 01.01.2015 jõustuvate muudatustega tähelepanu pööratud teistele käibemaksu neutraalsuse aspektidele, välja arvatud üksikasjalik digitaalsete teenuste klassifikatsioon. Käibemaksu neutraalsuse printsiip nõuab aga selgelt, et maksumäärad ei sõltuks sellest, milliste tehnoloogiliste vahendite või kaubanduslike kanalite kaudu kaupu või teenuseid osutatakse.

Ühtlustamata maksumäärad Euroopa Liidus muudavad piiriüleste digitaalsete teenuste osutamise keeruliseks – teenuse osutajad peavad Euroopa Liidu siseselt arvestama nii erinevate maksumäärade kui ka erinevate maksumäärade tasemetega. Käibemaksu neutraalsuse, efektiivsuse, tõhususe ja lihtsuse eesmärgil oleks asjakohane Euroopa Liidus käibemaksumäärad ühtlustada. On selge, et erinevate liikmesriikide vastuvõtlikkus käibemaksumäärade muutmisele on erinev, kuid kaaluda võiks digitaalselt osutatavate teenuste ühe määraga maksustamist Euroopa Liidus. See lihtsustaks märgatavalt teenuse osutajate ning liikmesriikide halduskoormust, teisalt aga ei tooks kaasa kogu käibemaksusüsteemi muutmist. Ühtne maksumäär tagab käibemaksu neutraalsuse, maksukogumise ja –arvestuse efektiivsuse ja lihtsuse ning teenuse osutajatel oleks selge arusaam sellest, milline on tehingutega kaasnev maksukoormus.

Kindlasti vajab aga ülevaatamist diferentseeritud käibemaksumäärade süsteem, mis moonutab oluliselt käibemaksu neutraalsust. Vastavalt käibemaksudirektiivile maksustatakse digitaalselt osutatud teenuseid hariliku käibemaksumääraga, ent selliste teenuste materiaalsetele alternatiividele kohaldatakse vähendatud käibemaksumäärasid (nt raamatud ja perioodika). Töös viidatud uuringud näitavad selgelt, et vähendatud maksumäärad ei aita efektiivselt kaasa nende sotsiaalsete ja majanduslike probleemide lahendamisele, mille tarbeks need kehtestati. Samuti on viimaste aastate jooksul märgatavalt kasvanud Euroopa Liidu Kohtusse jõudnud kohtuasjade arv, milles käsitletakse vähendatud maksumäärade õiguspärasust. Toetudes Euroopa Liidu Kohtu praktikale asuti käesolevas töös seisukohale, et vähendatud maksumäärad moonutavad käibemaksu neutraalsust eelkõige just digitaalselt osutatavate teenuste seisukohast ning ei vasta Ottawa raamtingimustes esitatud nõuetele.

Digitaalsete teenuste maksustamisprobleemide lahendamine nõuab olulist rahvusvahelist koostööd maksustamisreeglite ühtlustamisel. Riigisisised või piirkondlikud lahendused ei saa

olla piisavad, kuivõrd elektrooniline kaubandus on piiriülene nähtus ning tehniliselt on väga raske - kui mitte võimatu - kindlustada, et Interneti abil teostatav kaubandus ei väljuks ühest maksujurisdiktsioonist. Käibe tekkimise koha määramise reeglid peavad üle maailma olema ühtlustatud selleks, et tagada käibemaksu tõeline neutraalsus ning sarnaste kaupade ja teenuste ühetaoline maksustamine. Euroopa Liit liigub küll õiglase, õigusekindla ning lihtsalt ja üheselt arusaadava digitaalsete teenuste käibemaksu regulatsiooni suunas, kuid endiselt jäävad lahendamata mitmed olulised käibemaksu neutraalsust ja efektiivsust puudutavad probleemid.

Kokkuvõttes leidis käesolevas magistritöös kinnitust püstitatud alternatiivse hüpoteesi negatiivne variant - Euroopa Liidu käibemaksuregulatsioon ei ole tervikuna kooskõlas Ottawa digitaalselt osutatavate teenuste maksustamise raamtingimustega. Ideaalset maksu ei ole aga olemas, mistõttu võib teatavate korrektuuride tegemisel olla aktsepteeritav, et digitaalsete teenuse käibemaksuga maksustamine ei vastagi kõigile rahvusvaheliselt kokkulepitud alusprintsipidele.

____ . ____ . _____

_____/allkiri/
Karli Kütt

COMPLIANCE OF THE REGULATION OF DIGITALLY SUPPLIED SERVICES IN THE EUROPEAN UNION VALUE ADDED TAX DIRECTIVE WITH THE OECD TAXATION FRAMEWORK CONDITIONS

Abstract

Globalisation and technological development have created favourable conditions for the rapid growth of electronic commerce. Turnover of digital services have sharply increased over the past decade, which in turn has significantly impacted the state's ability to tax consumption. The latter has brought a noticeable shift of paradigm in taxation of consumption of electronic commerce – the high mobility of consumers has forced jurisdictions to specify the regulation of place of supply.

VAT, as a general consumption tax, should apply to all sales of goods and services at all levels and in all forms of consumption. It should be imposed uniformly, without affecting people's consumption habits. Since VAT is a consumption tax, the right to impose tax should lay in the jurisdiction in which the consumption takes place. Therefore, designating the taxable jurisdiction is of particular importance in cross-border transactions. Since states define the aspects related to delivering digital services differently, the services may thus be subject to double taxation or unintentional non-taxation.

Most of the world's countries follow the destination principle for VAT on taxation of digital services. Until 2015 in the European Union, the principle of place of destination and the place of origin are simultaneously used in defining the place of supply. The principle of place of origin is going to be applied from 1st of January 2015 on all the consumers (*B2C*) located in other Member States with regards to services provided in the field of telecommunications, broadcasting and other electronic services. For that reason all providers of digital services must determine the client's location or place of habitat, and which Member State's taxation rate to apply, regardless of where the service provider is registered or where such enterprise is located.

Essentially, the change in tax rules means that digital service providers are required to register themselves as persons liable to value added tax in each Member State in which they provide services to consumers. The exemptions of graduated tax relief shall not apply here, so even if one client is a consumer of the relevant Member State, it is necessary to register the service provider as a person liable to value added tax. In order to avoid having to register in every

Member State, providers may choose to account for VAT over the whole of the European Union via accounting VAT through a unitary electronic value added tax return. By using the Mini One Stop Shop VAT scheme, the digital service providers may declare the VAT payable in all Member States in one registration Member State. The aforementioned special arrangements are similar to the current regime applicable to external service providers of the European Union, which allows *B2C* supplies to declare the VAT payable in 28 Member States of the European Union on a single electronic form of VAT returns.

The correct application of the rules of providing services depends primarily on the customer's status as a taxable or non-taxable person, and of his nature in the transaction. Therefore, a number of concepts of uniform application of the tax rules are analysed in this master thesis, such as a place of establishment of taxable corporation, a person's permanent place of residence or habitant and principal place of residence. Since the Court of Justice of the European Union has the exclusive right of interpreting European Union's treaties and legislation, the relevant case law of the Court of Justice of the European Union is analysed in defining the open legal concepts. In consideration of structural approach, this work considers digital services to be telecommunications services, broadcasting services, electronic services, and other traditional services, which are provided electronically.

No other factor inhibits electronic commerce more than double taxation of digital services. Therefore, the avoidance of double taxation should be the utmost important goal of the basic principles of VAT taxation. Since electronic commerce commences by nature usually in cross-border trade, and many digital supplies are beyond the boundaries of the European Union, the taxation of consumption of digital services may efficiently work only by means of international agreements. Presumably the consumption of digital services and consumers' mobility will considerably increase in the future, and therefore the taxation of such services should be commonly agreed by as many countries as possible.

In 1998 Ottawa Conference "*A Borderless World: Realizing the Potential of Electronic Commerce*", OECD Member countries agreed on the basic principles of taxation of electronic commerce. Although the organization does not have legislative power, the general principles based on the OECD consensus agreement are of the utmost importance for international consumption of digital services in a uniform and neutral manner. OECD Committee on Fiscal Affairs has started drafting the international VAT/GST guidelines and to date of publishing this work, drafts of four parts of the instructions have been issued. For that reason the aim of

this thesis was to analyse the compliance of European Union's VAT taxation regulations of digitally supplied services with the OECD's internationally agreed underlying principles of the taxation of electronic commerce.

Since VAT is harmonized within the European Union, the legislation of the Member States must comply with the legislation of the European Union, and courts must use interpretation which is in conformity with the directives. In a judgement no 3-3-1-36-10²⁶⁸ of 16th June 2010, the Supreme Court has given instructions to a situation where the Estonian VAT Act is not in conformity with the directives of the European Union - in such case a situation may arise where the directive is applied directly instead of applying the Estonian Value Added Tax Act. For that reason this work does not investigate the conformity of Estonian Value Added Tax Act with the international taxation principles of digitally supplied services, but analyses the European Union's regulation of VAT with Ottawa's framework conditions on taxation of electronic commerce.

From the foregoing, the hypothesis of the thesis is alternative and as a result of the analysis the conclusion arrived to is one of the two: (i) the European Union VAT legislation is in accordance with the terms of the Ottawa framework as a whole; or (ii) the regulation of the European Union VAT is not in accordance with the terms of the Ottawa framework as a whole. Based on the hypotheses, the analysis will be based on the following research question: Does the European Union's regulation on taxation of digitally supplied services with VAT conform to the OECD's principles of taxation of digitally supplied services?

Only a European Union's regulation which is based on an international agreement can ensure neutral taxation of digital services and to prevent the concurring danger of double taxation of cross-border trade or unintentional non-taxation. To prove the hypothesis of the research, it is first determined how digital services are classified within the European Union and what are the Community's rules on determining the location of the recipient of the service. In order to increase practical value of the master thesis, the thesis will not be limited to only assessment of compliance of the European Union regulation, and if it turns out that the European Union's regulation on digitally rendered services does not meet the internationally accepted framework conditions, appropriate proposals are made to change the European Union's regulatory framework.

²⁶⁸ RKHKo 3-3-1-36-10.

Companies and various international stakeholders believe that the main reason of double taxation and unintentional non-taxation lies in different regulation in designating the place of generating turnover. Therefore, the first chapter of this work explores the classification problems and aspects which pose the most difficulties in practice. In practice, most classification problems are created by a distinction between taxation of goods and services, and taxation of bundled supplies. Due to the wide spread of digitally supplied services, it is necessary to clearly define those services which are liable to VAT. Insofar as the VAT directive and its implementing regulations do not provide a single answer, this work examines the jurisprudence of the Court in interpreting the relevant provisions. Other unresolved issues, which are related to the use of e-money and free services which are rendered to taxation, go beyond the scope of this master thesis.

However, the main difficulty in imposing tax on digitally rendered services is determining the place of supply of services. Since the VAT is a consumption tax which burdens the consumer, then the tax should generally be imposed in that country where the end-user of the service is located in. In practice, this requires collection of taxes from the recipients of the services, which in cross-border transactions is neither easy nor efficient. Despite the complexity of implementing the destination principle, its application is supported by the European Commission, the OECD, and the WTO.

The second chapter of this thesis examines the OECD guidelines on determining the place of supply of cross-border digitally supplied services, and the applicable EU legal framework. Since the European Union is going to adopt the principle of taxation of the country of destination from 1st of January 2015, it becomes especially important to identify the place of consumption of digital services. The OECD regards digitally rendered services the most complicated problem because identifying the location of the consumer of the service in each case may be impossible or lead to extensive costs for the service provider. The high cost imposed on service providers, in turn, raises the price of the service, which increases the likelihood of tax evasion and decreases income of the national treasuries.

The OECD has a clear priority in applying for both B2B and B2C transactions the principle of destination for taxation, and according to the OECD guidelines, the services should be taxed in the very jurisdiction in which it is actually consumed. Such location is impossible to unambiguously define with regards to digital services, without this leading to excessively high costs to taxpayers and the tax authorities. Therefore, the OECD provides simplified

assumptions how to determine the location of the recipient. While the OECD relies on the residence or location of the recipient, the European Union establishes significantly more comprehensive rules from 1st of January 2015 for determining the location of the recipient. Through that the European Union makes the VAT regulation of digitally rendered services efficient and just, by enlarging tax neutrality as well as increasing regulatory certainty, but in the same time it makes charging VAT on digital services clearly less effective.

Determining the place of supply of services on the basis of the destination country principle will certainly going to lead to an increase in the administrative burden of the service providers. Based on the destination country principle, service providers must identify the location of the recipient for each individual delivery of the service. After designating the location of the recipient, the tax calculation must be carried out according to the principle of the country of destination. The latter does not only mean taking into account the destination country's tax rate, but also the tax exemptions, reduced tax rates and taking into account claims related to tax calculation and payment. The author of this paper considers that the administrative burden of the service providers will not be alleviated even by increasing scope of the Mini One Stop Shop from 1st January 2015.

In order to correctly tax the services, service providers must collect substantial information characterising the service recipients which must be communicated to the tax authorities in the jurisdictions of the parties to the transaction. Consequently, the taxation of digital services according to the country of destination principle will inevitably lead to questions on personal data protection which will go beyond the scope of this work.

In the third part of the master thesis, the OECD's internationally agreed principles underlying the taxation of electronic commerce and digitally supplied services which were agreed upon in 1998 at the Ottawa Conference and the compliance of the European Union VAT regulation with these principles are analysed. Due to the framework conditions agreed upon at the Ottawa Conference, the taxation of digitally supplied services should ensure tax neutrality, efficiency of taxation, legal certainty and simplicity, effectiveness and fairness in tax regulation and flexibility to respond to the technological developments of the 21st century. It is clear that these principles may be partially conflicting, and their full compliance cannot be expected from any VAT regulation, but they are widely accepted in evaluating the taxation rules of legal framework of e-commerce. Since international law does not handle taxation of

e-commerce with VAT, it is necessary to develop tax regulations of countries based on international principles in order to avoid double taxation or unintentional non-taxation.

Taxation of electronic commerce with indirect taxes must be non-discriminatory, neutral and avoiding excessive compliance obligations of the tax laws. Providing digital services, irrespective of the mode of delivery, must be subject to the same (or lower) VAT rates than the standard trade. Nor should the tax regulations bring greater compliance burden on companies providing digital services than on those who are operating with regular trade.

The European Union VAT directive and its implementing regulations, which comes into force on 1st January 2015 should ensure uniform taxation of all service providers, lose the competitive advantage of the service providers outside of the European Union in front of the service providers within the Community and to increase the efficiency and simplicity of the VAT regulations. However, the changes coming into force on 1st of January 2015 do not turn attention to other aspects of the neutrality of VAT, apart from a detailed classification of digital services. However, the principle of neutrality of VAT clearly requires that the rates do not depend through which technological means or channels commercial goods or services are purchased.

Non-harmonized tax rates in the European Union make it difficult to provide cross-border digital services – service providers must take into account within the European Union the various structure as well as different levels of tax rates. For the purpose of VAT neutrality, effectiveness, efficiency and simplicity, it would be appropriate to harmonize VAT rates in the European Union. It is clear that different Member States have different susceptibility to changing tax rates, but implementing a single tax rate of digital services should be considered within the European Union. This would greatly ease the compliance burden for service providers, and on the other hand would not lead to a complete change in the VAT system. A single tax rate shall ensure the neutrality, effectiveness and simplicity of tax collection and accounting, and the service providers would have a clear understanding of the tax burden which transactions bring about.

However, the system of differentiated rates of VAT, which significantly distorts the neutrality of VAT, should be reviewed. According to the VAT directive, digital services are taxed with the standard VAT rate, but on the alternatives of such services reduced VAT rates are applied (e.g. books and journals). The studies cited in this work clearly indicate that lower rates will not help in effectively contribute to reducing the social and economic problems against which

they were introduced. Also, the number of cases on the legality of the reduced rates brought before the Court of Justice of the European Union in the recent years has significantly increased. Based on the court practice of the Court of Justice of the European Union, the stance taken in this work is that reduced tax rates distort the neutrality of VAT especially from the point of view of digitally supplied services and do not conform to the requirements laid out in the Ottawa framework.

Solving the taxation problems of digitally supplied services requires substantial international cooperation in approximation of taxation rules. Domestic or regional solutions cannot be sufficient since electronic trade is a cross-border phenomenon and it is technically very difficult - if not impossible - to ensure that the trade which takes place over the Internet shall not leave one jurisdiction of taxation. The rules on determining the place of generating turnover must be harmonized worldwide in order to ensure real tax neutrality and uniform taxation of similar goods and services. Although the European Union is moving towards a fair, certain and justly and easily understandable system of regulation of VAT taxation, several important issues concerning the efficiency and neutrality of VAT still remain unresolved.

In conclusion, the negative version of the alternative hypothesis of this master was confirmed – the European Union as a whole is not in accordance with the Ottawa framework conditions on taxation of digitally supplied services. There is no ideal tax, because of which it might be acceptable that in making correction on the imposition of VAT on digitally supplied services is not going to comply with all the internationally agreed basic principles.

____ · ____ · _____

_____/allkiri/
Karli Kütt

KASUTATUD KIRJANDUS

1. A Retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System. TAXUD/2010/DE/328, FWC. London, 2011. Available: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf, 01.05.2014.
2. Alzaabi, A. M. Electronic Commerce Taxation: Should Electronic Commerce be Taxed? 2013.
3. Basu, S. Global Perspectives on E-commerce Taxation Law. Hampshire: Ashgate Publishing Limited 2007.
4. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Electronic Commerce and Indirect Taxation. COM(1998) 374 final. Brussels: 17.06.1998. Available: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51998DC0374&qid=1399236302049&from=EN>, 01.05.2014.
5. De La Feria, R. EU VAT Rate Structure: Towards Unilateral Convergence? Oxford, WP 13/05 2013. Available: http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_13/WP1305.pdf, 01.05.2014.
6. Ecommerce Europe. Eurostat Releases Figures on Online Shopping in Europe. Available: <http://www.ecommerce-europe.eu/news/2013/10/eurostat-releases-figures-on-online-shopping-in-europe>, 01.05.2014.
7. Ecommerce Europe. Facts and Figures. Available: <https://www.ecommerce-europe.eu/facts-figures/>, 01.05.2014.
8. Elling, T. Käibemaks I osa. Loengukonspekt. Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2008.
9. eMarketer. Global B2C Ecommerce Sales to Hit \$1.5 Trillion This Year Driven by Growth in Emerging Markets. Available: <http://www.emarketer.com/Article/Global-B2C-Ecommerce-Sales-Hit-15-Trillion-This-Year-Driven-by-Growth-Emerging-Markets/1010575>, 01.05.2014.
10. Euroopa Komisjon. Juhend käibemaksu väikese kontaktpunkti kohta. Brüssel 2013. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_et.pdf, 01.05.2014.
11. European Commission. Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force

- in 2015. Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013. Available: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_en.pdf, 01.05.2014.
12. Future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, COM(2011) 851 final. Brussels 06.12.2011.
 13. Lamensch, M. OECD Draft Guidelines on VAT/GST on Cross-Border Services. - International VAT Monitor, Vol. 21, No 4 2010.
 14. Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
 15. OECD Committee on Fiscal Affairs. OECD International VAT/GST Guidelines. Draft Consolidated Version. February 2013. Available: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/ConsolidatedGuidelines20130131.pdf>, 01.05.2014.
 16. OECD International VAT/GST Guidelines, February 2006. Available: <http://www.oecd.org/tax/consumption/36177871.pdf>, 01.05.2014.
 17. OECD. About the OECD. Available: <http://www.oecd.org/about/>, 01.05.2014.
 18. OECD. Applying VAT/GST to cross-border trade in services and intangibles, Emerging tax concepts for defining place of taxation, Second consultation document – Invitation for comments. June 2008. Available: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/40931469.pdf>, 01.05.2014.
 19. OECD. Applying VAT/GST to cross-border trade in services and intangibles, Emerging tax concepts for defining place of taxation – Invitation for comments, January 2008. Available: <http://www.oecd.org/tax/consumption/39874228.pdf>, 01.05.2014.
 20. OECD. Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce. A Report from Working Party No 9. February 2001. Available: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/2673667.pdf>, 01.05.2014.
 21. OECD. CTPA, Consumption Tax Guidance Series: Paper No 3. Electronic Commerce: Verification of Customer Status and Jurisdiction 2003. Available: <http://www.oecd.org/tax/consumption/5574687.pdf>, 01.05.2014.
 22. OECD. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, „A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce“, 08.10.1998. – Arvutivõrgus:

http://www.biac.org/members/tax/BEPS/Ottawa_tax_Framework_923256.pdf,
01.05.2014.

23. OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue 1998. Available: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>, 01.05.2014.
24. OECD. Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions 2001. Available: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>, 01.05.2014.
25. Proposal for a Council Directive completing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC – Approximation of VAT rates, COM(87) 321 final/2, 21.08.1987.
26. Rendahl, P. Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies. A Comparative Study of Double Taxation and Unintentional Non-Taxation of B2C E-Commerce. JIBS Dissertation Series No. 052 2008.
27. Report of the Electronic expert Group to the Attorney General (Australia), Electronic Commerce: Building the Legal Framework 1998, Available: <http://www.law.gov.au/aghome/advisory/ecag/single.htm>, 20.04.2014.
28. Report on the Outcome of the Consultation on “Introduction of a Mechanism for Eliminating Double Imposition of VAT in Individual Cases“, TAXUD/C1/EWS/mav D(2007) 15925. Brussels 2007.
29. Saaremäel-Stoilov, K. Õigusselguse põhimõte Riigikohtu praktikas. Justiitsministeerium 2014. Arvutivõrgus: <http://www.just.ee/33691>, 01.05.2014.
30. Swinkels, J. J. P. Effective Use and Enjoyment of Services under EU VAT. International VAT Monitor: IBFD 2009. Available: <http://empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/2009-25.pdf>, 01.05.2014.
31. Taxware. Printed Books vs. E-books in France and Luxembourg. Available: <http://blog.taxware.com/2013/12/11/printed-books-vs-e-books-in-france-and-luxembourg-european-commission-cries-unfair-advantage-in-violation-of-the-eu-vat-directive/>, 01.05.2014.
32. Terra, B. Tarnekoht Euroopa käibemaksu vaatevinklist. Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2006.
33. Terra, B., Kajus, J., A Guide to the European VAT Directives. Volume 1. Introduction to European VAT. IBFD 2011.
34. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. TAXUD.C.1(2014) 48867. Available:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, 01.05.2014.

35. Westberg, B. Consolidated Corporate Tax Basis for EU-wide Activities: Evaluation of Four Proposals Presented by the European Commission. - European Taxation, Vol. 42, pp 322-330, 2002.
36. Westberg, B. Cross-Border Taxation of E-commerce. IBFD: 2002.

KASUTATUD ÕIGUSAKTID

37. Euroopa Liidu lepingu konsolideeritud versioon. - ELT C 326, 26.10.2012, lk 13 - 390.
38. Euroopa Liidu toimimise lepingu konsolideeritud versioon, 2012/C 326/01. - ELT C 326, 26.10.2012, lk 47 - 390.
39. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 10. märtsi 2010. aasta direktiiv 2010/13/EL, audiovisuaalmeedia teenuste osutamist käsitlevate liikmesriikide teatavate õigus- ja haldusnormide koordineerimise kohta (audiovisuaalmeedia teenuste direktiiv). - ELT L 95, 15.04.2010, lk 1 - 24.
40. Komisjoni 13. septembri 2012. aasta rakendusmäärus (EL) nr 815/2012, millega kehtestatakse nõukogu määruse (EL) nr 904/2010 üksikasjalikud rakenduseeskirjad seoses erikordadega, mis hõlmavad telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- või elektroonilisi teenuseid, mida ühendusevälised maksukohustuslased osutavad mittemaksukohustuslastele. – ELT L 249, 14.09.2012, lk 3 – 10.
41. Komisjoni 16. septembri 2002. aasta direktiiv 2002/77/EÜ konkurentsi kohta elektrooniliste sidevõrkude ja -teenuste turgudel. - EÜT L 249, 17.09.2002, lk 21 – 26.
42. Käibemaksuseadus. - RT I 2003, 82, 554 ... RT I, 18.02.2014, 11.
43. Nõukogu 07. oktoobri 2010. aasta määrus (EL) nr 904/2010, halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas. - ELT L 268, 12.10.2010, lk 1 - 18.
44. Nõukogu 07. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärus (EL) nr 1042/2013, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas. - ELT L 284, 26.10.2013, lk 1 - 9.
45. Nõukogu 09. oktoobri 2012. aasta määrus (EL) nr 967/2012, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 seoses mittemaksukohustuslastele telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- või elektroonilisi teenuseid osutavate ühenduseväliste maksukohustuslaste suhtes kohaldatavate erikordadega. - ELT L 290, 20.10.2012, lk 1 - 7.
46. Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuse osutamise kohaga. - ELT L 44, 20.02.2008, lk 11 – 22.
47. Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmäärus (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed. - ELT L 77, 23.03.2011, lk 1 - 22.
48. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. - ELT L 347, 11.12.2006, lk 1 - 118.

KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

Kasutatud Euroopa Liidu Kohtu praktika

49. EKo 11.10.1977, C-125/76, *Cremer*.
50. EKo 01.04.1982, C-89/81, *Staatssecretaris van Financiën*.
51. EKo 14.02.1985, C-268/83, *Rompelman*.
52. EKo 04.07.1985, C-168/84, *Berkholz*.
53. EKo 15.12.1987, C-326/85, *Kingdom of the Netherlands v Commission of the European Communities*.
54. EKo 08.03.1988, C-102/86, *Apple and Pear Development Council*.
55. EKo 05.07.1988, C-289/86, *Rustenburgerstraat*.
56. EKo 04.12.1990, C-186/89, *van Tiem*.
57. EKo 06.12.1990, C-343/89, *Witzemann*.
58. EKo 20.06.1991, C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*.
59. EKo 11.07.1991, C-97/90, *Hansgeorg Lennartz*.
60. EKo 03.03.1993, C-8/92, *General Milk Products GmbH*.
61. EKo 03.03.1994, C-16/93, *Tolsma*.
62. EKo 06.04.1995, C-4/94, *BLP Group plc*.
63. EKo 29.02.1996, C-215/94, *Jürgen Mohr*.
64. EKo 02.05.1996, C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S*.
65. EKo 16.09.1997, C-145/96, *Bernd von Hoffmann*.
66. EKo 18.12.1997, C-384/95, *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG*.
67. EKo 12.05.1998, C-367/96, *Kefalas jt*.
68. EKo 14.07.1998, C-172/96, *First National Bank of Chicago*.
69. EKo 22.10.1998, C-308/96, *T. P. Madgett jt*.
70. EKo 25.02.1999, C-349/96, *CPP*.
71. EKo 23.03.2000, C-373/97, *Dionysios Diamantis*.
72. EKo 19.09.2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*.
73. EKo 14.12.2000, C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH*.
74. EKo 08.03.2001, C-415/98, *Laszlo Bakcsi*.
75. EKo 09.10.2001, C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*.
76. EKo 22.11.2001, C-301/97, *Kingdom of the Netherlands v Council of the European Union*.
77. EKo 21.03.2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*.
78. EKo 29.04.2004, C-17/01, *Sudholz*.

79. EKo 29.04.2004, C-487/01, *Leusden jt.*
80. EKo 03.03.2005, C-32/03, *I/S Fini H.*
81. EKo 14.07.2005, C-435/03, *British American Tobacco International Ltd jt.*
82. EKo 13.10.2005, C-200/04, *Finanzamt Heidelberg.*
83. EKo 27.10.2005, C-41/04, *Levob.*
84. EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax plc jt.*
85. EKo 23.03.2006, C-210/04, *FCE Bank plc.*
86. EKo 29.03.2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN.*
87. EKo 21.02.2008, C-425/06, *Part Service Srl.*
88. EKo 10.04.2008, C-309/06, *Marks & Spencer.*
89. EK 12.06.2008, C-462/05, *Komisjon vs. Portugali Vabariik*, hagi.
90. EKo 18.03.2010, C-3/09, *Erotic Center BVBA.*
91. EK 06.05.2010, C-94/09, *Komisjon vs. Prantsuse Vabariik*, hagi.
92. EK 17.06.2010, C-492/08, *Komisjon vs. Prantsuse Vabariik*, hagi.
93. EKo 07.07.2010, C-381/09, *Gennaro Curia.*
94. EKo 07.10.2010, C-222/09, *Kronospan Mielec.*
95. EK 28.10.2010, C-49/09, *Komisjon vs. Poola Vabariik*, hagi.
96. EKo 02.12.2010, C-276/09, *Everything Everywhere Ltd.*
97. EK 03.03.2011, C-41/09, *Komisjon vs. Madalmaade Kuningriik*, hagi.
98. EKo 10.03.2011, C-497/09, *Finanzamt Burgdorf jt.*
99. EK 12.05.2011, C-441/09, *Komisjon vs. Austria Vabariik*, hagi.
100. EK 12.05.2011, C-453/09, *Komisjon vs. Saksa Lütvabariik*, hagi.
101. EKo 10.11.2011, C-259/10, *The Rank Group plc jt.*
102. EKo 06.09.2012, C-324/11, *Gábor Tóth.*
103. EKo 27.09.2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP.*
104. EKo 28.10.2011, C-530/09, *Inter-Mark Group.*
105. EKo 21.02.2013, C-18/12, *Město Žamberk jt.*
106. EK 14.03.2013, C-108/11, *Komisjon vs. Iiri Vabariik*, hagi.
107. EK 07.06.2013, C-219/13, *K*, eelotsusetaotlus.
108. EK 08.11.2013, C-479/13, *Komisjon vs. Prantsusmaa Vabariik*, hagi.
109. EK 08.11.2013, C-502/13, *Komisjon vs. Luksemburgi Suurhertsogiriik*, hagi.
110. EKo 27.02.2014, C-454/12, *Pro Med Logistik GmbH jt.*

Kasutatud Riigikohtu praktika

111. RKHKo 3-3-1-36-10.

LISA 1. ELEKTROONILISELT OSUTATAVATE TEENUSTE NIMEKIRI

Käibemaksudirektiivi mõttes loetakse elektrooniliselt osutatavateks teenusteks järgmisi teenuseid²⁶⁹:

1. Digitaaltoodete tarnimine üldiselt, sealhulgas tarkvara ja tarkvara muudatused või täiustatud versioonid;
2. Teenused, mis pakuvad või toetavad ettevõtja või isiku esitlemist arvutivõrgus, näiteks veebisaidil või veebileheküljel;
3. Teenused, mida arvuti automaatselt osutab Interneti või muu arvutivõrgu kaudu vastuseks teatavate andmete sisestamisele teenuse saaja poolt;
4. Tasu eest õiguse andmine panna kaup või teenus müüki Internetipoenä tegutseval veebisaidil, kus potentsiaalsed ostjad teevad oma pakkumised automaatse protseduuri kaudu ning kus mõlemale osapoolale antakse müügi toimumisest teada automaatselt saadetava e-kirja teel;
5. Internetiteenuste pakett, milles telekommunikatsioonil on abistav ja teisejärguline osa (st ei piirdu Internetiühendusega ning sisaldavad muid elemente, nagu näiteks leheküljed, millelt pääseb ligi uudistele, ilmateatele või reisiinfole; mängusaidid; veebisaitide majutus, juurdepääs Internetipõhistele suhtluskanalitele jne);
6. Veebilehekülgede tarnimine ja majutamine (*hosting*), programmide ja seadmete kaughoolus:
 - a) veebisaitide ja veebilehekülgede majutamine;
 - b) programmide automaatne võrgupõhine kaughoolus;
 - c) süsteemide kaughaldus;
 - d) võrgupõhised andmebaasid, kus teatavaid andmeid salvestatakse ja otsitakse elektrooniliselt;
 - e) kettaruumi võrgupõhine tarne selle tellimisel;
7. Tarkvara tarne ja ajakohastamine:
 - a) juurdepääs tarkvarale (sealhulgas hanke- ning raamatupidamisprogrammid ja viirusetõrjetarkvara) ning selle täienditele, või tarkvara ja täiendite allalaadimine;
 - b) ribareklaamide blokeerimiseks vajalik tarkvara (bannerblockers);
 - c) allalaadimisdraiverid, näiteks tarkvara, mis ühendab arvuti välisseadmetega (näiteks printeriga);

²⁶⁹ Käibemaksudirektiivi II lisa, rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 7 (2) ja lisa I.

- d) veebisaitide filtrite automaatne võrgupõhine paigaldus;
 - e) tulemüüride automaatne võrgupõhine paigaldus;
8. Piltide, teksti ja andmete tarne, andmekogude kasutamise võimaldamine:
- a) juurdepääs töölauateemadele ja nende allalaadimine;
 - b) juurdepääs fotodele või piltidele või ekraanisäästuritele ja nende allalaadimine;
 - c) raamatute digiteeritud sisu ja muud elektroonilised trükised;
 - d) võrguajalehtede ja -ajakirjade tellimine;
 - e) veebipäevikud ja veebisaitide külastatavuse statistika;
 - f) võrgu kaudu edastatavad uudised, liiklusteave ja ilmateade;
 - g) võrgupõhine teave, mida tarkvara loob automaatselt kliendi sisestatud andmete põhjal, näiteks õiguslike ja finants- andmete põhjal (sealhulgas reaalajas pidevalt ajakohastatud börsiteave);
 - h) reklaamipinna pakkumine, sealhulgas ribareklaamid veebisaidil või veebileheküljel;
 - i) otsingumootorite ja Internetikataloogide kasutamine;
9. Muusika, filmide ja mängude, sealhulgas hasart- ja õnnemängude tarne ning poliitika-, kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus- ja meelelahutussaadete tarne:
- a) juurdepääs muusikale või selle allalaadimine arvutisse ja mobiiltelefoni;
 - b) juurdepääs reklaamlauludele, katkenditele, helinatoonidele või muudele helidele või nende allalaadimine;
 - c) juurdepääs filmidele või nende allalaadimine;
 - d) mängude allalaadimine arvutisse ja mobiiltelefoni;
 - e) juurdepääs automaatsetele võrgumängudele, mis sõltuvad Internetist või samalaadsetest arvutivõrkudest ning kus mängijad ei asu üheaegselt samas kohas;
 - f) raadio- või televisioonivõrgu, Interneti või mõne muu sellise elektroonilise võrgu kaudu levitatavate raadio- või telesaadete vastuvõtmine kuulamiseks või vaatamiseks kasutaja valitud ajal ja kasutaja isikliku taotluse alusel meediateenuse osutaja pakutud saatevalikust, nt tellitavad tele- või videosaated;
 - g) Interneti või mõne samalaadse elektroonilise võrgu kaudu levitatavate raadio- või telesaadete vastuvõtmine (IP-striiming), välja arvatud juhul, kui neid nende edastamise või taasedastamise ajal raadio- või televisioonivõrgus samaaegselt üle kantakse;
 - h) kommunikatsioonivõrkude kaudu selliste audio- ja audiovisuaalteoste tarnimine, mida meediateenuse osutaja ei paku ja mis ei kuulu tema toimetust vastutuse alla;

- i) meediateenuse osutaja audio- ja audiovisuaalväljundi edasitarnimine kommunikatsioonivõrkude kaudu kellegi teise kui meediateenuse osutaja poolt;

10. Kaugõppeteenuste osutamine:

- a) õpe, mis on automaatne ja mille toimumine sõltub Internetist või samalaadsest arvutivõrgust ning mis nõuab piiratud inimsekkumist või ei nõua seda üldse, sealhulgas virtuaalsed klassiruumid, välja arvatud juhul, kui Internetti või samalaadset arvutivõrku kasutatakse üksnes õpetaja ja õpilase vahelise suhtlusvahendina;
- b) töövihikud, mida õpilane täidab võrgu kaudu ja mida hinnatakse automaatselt ilma inimsekkumiseta.

LISA 2. KAUPADE JA TEENUSTE NIMEKIRI, MIDA EI LOETA ELEKTROONILISELT OSUTATAVATEKS TEENUSTEKS

Käibemaksudirektiivi mõttes ei loeta elektrooniliselt osutatavateks teenusteks järgmisi teenuseid²⁷⁰:

- a) ringhäälinguteenused;
- b) telekommunikatsiooniteenused;
- c) kaubad, mille tellimus esitatakse ja mille tellimust töödeldakse elektrooniliselt;
- d) CD-ROM-id, disketid ja muud materiaalsed andmekandjad;
- e) trükised, näiteks raamatud, teabelehed, ajalehed või ajakirjad;
- f) CD-d ja helikassetid;
- g) videokassetid ja DVD-d;
- h) mängud CD-ROM-il;
- i) e-posti teel kliente nõustavate spetsialistide, näiteks juristide ja finantskonsultantide teenused;
- j) koolitusteenused, mille puhul õpetaja edastab kursuse sisu Interneti või muu arvutivõrgu (kauglingi) kaudu;
- k) arvutiseadmete võrguvälised parandusteenused;
- l) võrguvälised andmebaasiteenused;
- m) reklaamiteenused, näiteks reklaam ajalehtedes, plakatitel ja televisioonis;
- n) kasutajatoe teenused telefoni teel;
- o) koolitusteenused, mis hõlmavad üksnes kirjavahetuse teel toimuvat õpet, näiteks posti teel toimuvad kursused;
- p) tavapärased oksjoniteenused, mis vajavad otsest inimsekkumist, olenemata sellest, kuidas pakkumisi tehakse;
- q) elektrooniliselt broneeritud kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- ja muude selliste ürituste piletid;
- r) elektrooniliselt broneeritud majutus-, autorendi-, restoraniteenused, reisijateveo- või muud sellised teenused.

²⁷⁰ Rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 7 (3) ja rakendusmääruse nr 1042/2013 artikkel 1.

LISA 3. TELEKOMMUNIKATSIOONITEENUSTE NIMEKIRI

Käibemaksudirektiivi mõttes loetakse telekommunikatsiooniteenusteks järgmisi teenuseid²⁷¹:

- a) laua- ja mobiiltelefoniteenused hääle, andmete ja videote ülekandmiseks, sh videokomponendiga telefoniteenused (videofoniteenused);
- b) Interneti kaudu osutatavad telefoniteenused, sh IP-kõne;
- c) kõnepost, kõne ootele panek, kõne edasisuunamine, helistaja kindlakstegemine, konverentskõne ja muud kõnehaldusteenused;
- d) kaugotsinguteenused;
- e) audiotekstiteenused;
- f) faksi-, telegraafi- ja teleksiteenused;
- g) Internetiühendus, sh veebiühendus;
- h) eravõrguühendused, mille kaudu pakutakse ainult kliendile ette nähtud telekommunikatsiooniühendust.

²⁷¹ Rakendusmääruse nr 1042/2013 artikkel 1, mis sedastab rakendusmääruse nr 282/2011 artiklit 6a (1).

LISA 4. RAADIO- JA TELEVISIOONIRINGHÄÄLINGUTEENUSTE NIMEKIRI

Käibemaksudirektiivi mõttes loetakse raadio- ja ringhäälinguteenusteks järgmisi teenuseid²⁷²:

- a) raadio- või televisioonivõrgu kaudu edastatavad või taasedastatavad raadio- või televisioonisaated;
- b) Interneti või muu sellise elektroonilise võrgu kaudu levitatavad raadio- või telesaated (IP-striiming), kui neid nende edastamise või taasedastamise ajal raadio- või televisioonivõrgus samaaegselt üle kantakse.

Raadio- ja ringhäälinguteenusteks ei loeta aga järgmisi teenuseid²⁷³:

- a) telekommunikatsiooniteenused;
- b) elektrooniliselt osutatavad teenused;
- c) teabe esitamine konkreetsete tellitavate saadete kohta;
- d) ringhäälingu- ja edastamisõiguste ülekandmine;
- e) saate vastuvõtmisel kasutatavate tehniliste vahendite või rajatiste rentimine;
- f) Interneti või mõne samalaadse elektroonilise võrgu kaudu levitatavad raadio- või telesaated (IP-striiming), välja arvatud juhul, kui neid nende edastamise või taasedastamise ajal raadio- või televisioonivõrgus samaaegselt üle kantakse.

²⁷² Rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 6b (2).

²⁷³ Rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 6b (3).

LISA 5. MITTEMAKSUKOHUSTUSLASEST TEENUSE SAAJA ASUKOHA MÄÄRAMISE EELDUSED

Mittermaksukohustuslasest teenuse saaja asukoha määramisel lähtutakse järgmistest eeldustest:

- a) Kui teenuste osutaja osutab neid teenuseid sellises kohas nagu taksofon, telefonikabiin, WiFi ala, Internetikohvik, restoran või hotelli vastuvõtuala, kus nimetatud teenuse osutaja poolt teenuse osutamiseks on vaja teenuse saaja füüsilist kohalolekut nimetatud kohas, eeldatakse, et kliendi asukoht, alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on kõnealuses kohas ja teenust kasutatakse ja tarbitakse ka tegelikult seal²⁷⁴.
- b) Kui punktis a) nimetatud koht asub reisijaid vedava laeva või lennuki pardal või rongis, loetakse teenuste osutamise asukohaks reisijateveo lähteriigi jurisdiktsioon²⁷⁵.
- c) Kui teenuse osutaja osutab neid teenuseid mittermaksukohustuslase lauatelefonihenduse kaudu, eeldatakse, et kliendi asukoht, alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on lauatelefoni paigaldamise kohas²⁷⁶.
- d) Kui teenuse osutaja osutab neid teenuseid mittermaksukohustuslase mobiilsidevõrgu kaudu, eeldatakse, kliendi asukoht, alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on kõnealuste teenuste saamiseks kasutatud SIM-kaardi mobiiltelefoni suunakoodiga identifitseeritud riigis²⁷⁷.
- e) Kui teenuse osutaja osutab mittermaksukohustuslase teenuseid, mille kasutamiseks on vaja kasutada dekoodrit või muud sellist seadet või vaatamiskaarti ning mille puhul ei kasutata tema lauatelefonihendust, eeldatakse, et kliendi asukoht, alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on kohas, kus dekooder või muu selline seade asub, või kui see koht ei ole teada, siis kohas, kuhu vaatamiskaart kasutamiseks saadetakse²⁷⁸.
- f) Muudel juhtudel eeldatakse, et kliendi asukoht, alaline asu- või elukoht või peamine elukoht on koht, mille teenuse osutaja on sellena määratlenud²⁷⁹.

Muudel juhtudel saab teenuse osutaja kliendi asukohta tõendada vähemalt kahe tõendi alusel järgmisest nimekirjast²⁸⁰:

²⁷⁴ Alates 01.01.2015 jõustuv rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 24a (1).

²⁷⁵ Alates 01.01.2015 jõustuv rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 24a (2).

²⁷⁶ Alates 01.01.2015 jõustuv rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 24b a).

²⁷⁷ Alates 01.01.2015 jõustuv rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 24b b).

²⁷⁸ Alates 01.01.2015 jõustuv rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 24b c).

²⁷⁹ Alates 01.01.2015 jõustuv rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 24b d).

- a) kliendi arveaadress;
- b) kliendi kasutatava seadme IP-aadress või geograafilise asukoha kindlaksmääramise mis tahes meetod;
- c) pangaandmed, näiteks makse tegemiseks kasutatud pangakonto asukoht ja selles pangas olev kliendi arveaadress;
- d) rahvusvahelise mobiiliabonendi identifitseerimiskoodi (IMSI) riigi mobiiltelefoni suunakood (MCC), mis on salvestatud kliendi kasutataval abonendi identsusmooduli kaardil (SIM-kaart);
- e) kliendi lauatelefoniühenduse asukoht, mille kaudu talle teenust osutatakse;
- f) muu ärilisest seisukohast oluline teave.

²⁸⁰ Alates 01.01.2015 jõustuv rakendusmääruse nr 282/2011 artikkel 24f.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Karli Kütt (sünnikuupäev: 24.03.1988)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Euroopa Liidu käibemaksudirektiivis sätestatud digitaalselt osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamise regulatsiooni vastavus OECD raamtingimustele“, mille juhendajad on Villy Lopman, LL.M ja dots Lasse Lehis,
 - 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
 - 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 05.05.2014